Corpul Experților Contabili şi
Contabililor Autorizați din România

Ion FLOREA
Ionela-Corina MACOVEI
Radu FLOREA

CONTROLUL ECONOMIC, FINANCIAR SI GESTIONAR

Editura CECCAR, Bucureşti, 2007

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
FLOREA, ION
Controlul economic, flnanciar şi gestionar / Ion Florea, lonela-Corina Macovei, Radu Florea - Bucureşti: Editura CECCAR, 2007

Bibliogr.

ISBN 978-973-8478-96-1 I.
Macovei, lonela-Corina n.
Florea, Radu
657.63

CUPRINS

în loc de prefață.....7

CAPITOLUL 1. **Bazele teoretice ale controlului economic, financiar şi gestionar**

1.1. Definirea noțiunii de control.....11
1.2. Rolul controlului în conducerea activităților economice.....13
1.3. Controlul economic, financiar şi gestionar - parte integrantă a sistemului general de control.....15
1.4. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un bun sistem de control economic, financiar şi gestionar.....22
1.5. Funcțiile controlului economic, financiar şi gestionar.....23
1.6. Clasificarea formelor de control economic, financiar şi gestionar 25
1.7. Limite şi restricții în activitatea de control economic, financiar şi gestionar.....31

CAPITOLUL 2. **Organizarea controlului economic, financiar şi gestionar**

2.1. Preliminarii 33
2.2. Principiile ce stau la baza organizării unitare a controlului economic, financiar şi gestionar.....34
2.3. Structura organizatorică şi funcțională a sistemului unitar de control economic, financiar şi gestionar.....37
2.3.1. Controlul economic şi financiar exercitat de către stat.....37
2.3.2. Controlul propriu al unităților patrimoniale.....59
2.3.3. Controlul extern independent sau neutru.....77
2.3.4. Alte forme de control economic, financiar şi gestionar.....83

CAPITOLUL 3. **Metode şi metodologii de control**
3.1. Considerații general-teoretice asupra metodei şi metodologiilor de control.....89
3.2. Metode de tehnică utilizate în controlul economic, financiar şi gestionar 92
3.2.1. Metode de tehnică specifice controlului economic, financiar şi gestionar.....92
3.2.2. Metode şi procedee comune utilizate în controlul economic, financiar şi gestionar.....99
3.3. Metodologii de control.....101
3.3.1. Metodologiile de planificare a controlului economic, financiar şi gestionar.....101
3.3.2. Metodologii de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar.....105

CAPITOLUL 4. **Controlul administrării şi al integrității patrimoniului public şi privat**
4.1. Aspecte generale ale apărării şi consolidării proprietății publice şi private 123
4.2. Controlul măsurilor de prevenire a păgubiții patrimoniului public şi privat.....126
4.2.1. Controlul organizării si exercitării formelor proprii de control 126
4.2.2. Controlul măsurilor de bună gospodărire a patrimoniului.....127
4.2.3. Controlul respectării condițiilor de încadrare a gestionarilor şi de constituire a garanțiilor materiale.....131
4.2.4. Controlul organizării şi conducerii corecte a evidenței patrimoniului.....136
4.3. Controlul efectiv al integrității patrimoniului.....139
4.3.1. Rolul inventarierii patrimoniului.....140
4.3.2. Periodicitatea operațiunilor de inventariere.....144
4.3.3. Pregătirea operațiunilor de inventariere.....146
4.3.4. Măsuri organizatorice ce preced inventarierea propriu-zisă .. 148

4.3.5. Efectuarea inventarierii propriu-zise.....152
4.3.6. Tehnici specifice de inventariere a diferitelor elemente patrimoniale.....162
4.3.7. Stabilirea rezultatelor inventarierii.....180
4.3.8. Alte considerațiuni privind inventarierea patrimoniului.... 184
4.4. Rolul controlului economic, financiar şi gestionar în apărarea şi consolidarea patrimoniului public şi privat.....185
4.4.1. Stabilirea pagubelor suferite de agenții economici sau de alte unități patrimoniale.....186
4.4.2. Stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului şi pentru pagubele provocate avutului public şi privat.....200
4.4.3. Stabilirea şi controlul măsurilor de recuperare a pagubelor.....215

CAPITOLUL 5. **Probleme specifice ale controlului economic, financiar şi gestionar în condițiile sistemelor informatice moderne**
5.1. Câteva considerațiuni generale.....221
5.2. Influențele pe care le exercită sistemele informatice moderne asupra controlului economic, financiar şi gestionar.....224
5.3. Documentarea organelor de control economic, financiar şi gestionar în legătură cu conținutul şi organizarea sistemelor informatice.....228
5.4. Controlul calității datelor furnizate de sistemele informatice moderne 233
5.5. Examinarea şi controlul unei aplicații informatice.....241
5.6. Particularități în exercitarea principalelor forme de control economic, financiar şi gestionar pe baza datelor furnizate de sistemele informatice moderne.....248
5.7. în loc de concluzii.....252

CAPITOLUL 6. **Auditul intern**
6.1. Auditul intern la agenții economici.....259

6.2. Auditul intern la instituțiile publice.....264
6.2.1. Organizarea auditului intern.....265
6.2.2. Coordonatele desfăşurării unei misiuni de audit intern.....269

Bibliografie selectivă.....272

în loc de prefață

Societatea contemporană promovează cu consecvență criteriul fundamental al eficienței, vizând în mod prioritar intensificarea laturilor calitative ale activităților economice, sociale, administrative sau de altă natură. Asta înseamnă că orice agent economic, orice organizație şi orice alt organism lucrativ este vital interesat să cunoască operativ şi să sporească continuu gradul de eficiență cu care sunt gospodărite şi utilizate resursele materiale, financiare şi umane de care dispune. Aceloraşi rigori trebuie să se supună şi instituțiile publice, care acuză adesea modestia alocațiilor bugetare în raport cu dimensiunile şi evoluția standardelor de cheltuieli. Nici organismele administrative sau cele de asigurare şi protecție socială nu dispun de bugete prea confortabile, care să le permită cheltuirea fără restricții a fondurilor alocate de stat sau de colectivitățile locale.

în contextul acestor preocupări, un rol important revine controlului economic, financiar şi gestionar, expertizei contabile şi altor structuri cu atribuții de control în economie. Componentă de bază a managementului modern, controlul asigură cunoaşterea operativă a modului în care se desfăşoară activitățile economice şi sociale, respectarea disciplinei economice, financiare şi contractuale, prevenirea dezechilibrelor în economie. Rolul controlului economic, financiar şi gestionar se manifestă îndeosebi în trei direcții principale, care corespund de fapt celor trei grupe mari de interese care intervin în societate.

Astfel, în mod deosebit, controlul financiar exercitat de către stat este cunoscut şi recunoscut pentru rigoarea cu care veghează ca toate activitățile, operațiunile şi tranzacțiile să se desfăşoare în conformitate cu normele juridice în vigoare şi să nu fie sustrase de la plata impozitelor sau taxelor datorate bugetului. Evident, acest control apără în primul rând interesele statului şi ale instituțiilor sale.

Pe de altă parte, orice unitate patrimonială (concepută ca persoană juridică sau fizică ce administrează un patrimoniu propriu) trebuie să-si dezvolte un sistem propriu de control intern, care să-i permită nu numai cunoaşterea detaliată a operațiunilor de gestiune, dar şi delimitarea răspun-

derilor pentru integritatea şi corecta administrare a mijloacelor sale materiale şi băneşti. Acesta este un control economic, de factură gestionară, menit să apere interesele întreprinderii şi ale organelor de conducere sau de administrație din regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, întreprinderile particulare şi altele similare.

Dar economia de piață implică un amplu sistem de relații economice şi juridice între toți participanții la viața economică, denumiți adesea actori sau protagonişti ai scenei economico-financiare. Includem aici nu numai întreprinderile, instituțiile şi organizațiile înseşi, dar şi pe titularii dreptului de proprietate (statul, acționarii şi asociații, întreprinzătorii particulari), investitorii autohtoni şi străini, autoritățile administrative, organismele publice şi fiscale, băncile sau societățile bancare, bursele de mărfuri şi cele de valori, salariații unităților patrimoniale, organele judiciare etc. Deşi este o economie concurențială, economia de piață nu poate funcționa totuşi fără transparența necesară, iar transparența în mediul economic se traduce prin accesul nestingherit la informațiile financiar-contabile ale tuturor utilizatorilor interesați şi îndreptățiți. Este vorba, evident, de acele informații ce caracterizează potențialul economic, starea de sănătate financiară şi capacitatea întreprinderii de a produce profit. Numai că, pentru a fi credibile şi utile terților, informațiile furnizate de un agent economic trebuie validate de o autoritate exterioară, respectiv de o persoană neutră, cu statut de totală independență față de emitentul şi de utilizatorul de informație contabilă. Se naşte, în felul acesta, necesitatea unui alt gen de control, specific economiei de piață, care să-i apere pe toți protagoniştii vieții economice. Acest control de esență contabilă, cunoscut în lume sub denumirea generică de audit financiar, se realizează în practica economică din România prin auditori financiari, ca profesionişti independenți, sau prin persoane juridice de profil. Vom vedea pe parcursul acestei lucrări că există şi alte module care trebuie avute în vedere şi care trebuie incluse în ceea ce noi am denumit generic ***„controlul economic, financiar şi gestionar"*** sau, într-o viziune mai largă, ***„control, audit financiar şi expertize contabile".***

Controlul economic, financiar şi gestionar, secondat sau nu de expertiza contabilă, îndeplineşte un rol social activ, contribuind la apărarea şi consolidarea patrimoniului public şi privat, la instaurarea ordinei şi disciplinei în lumea afacerilor, la corecta informare reciprocă, la stimularea performanțelor economice şi a rentabilității agenților economici.

într-o altă ordine de idei, în opinia noastră, problemele de esență cu care este confruntat controlul economic, financiar şi gestionar sunt probleme

curente ale economiei de piaţă. Ele nu trebuie considerate ca fiind probleme marginale sau excepţii, iar activitatea organelor de control şi mai ales a experţilor nu trebuie neapărat asociată cu constatarea unor deficienţe şi aplicarea de sancţiuni. Controlul şi expertiza au în primul rând un rol preventiv, urmărind să preîntâmpine dezechilibrele sau producerea unor stări de lucruri neconforme.

Este adevărat şi faptul că, în procesul complex al derulării operaţiunilor şi tranzacţiilor economice, pot să apară anumite inadvertenţe, devieri sau erori şi chiar unele abateri, datorate unor fenomene neprevizibile (sau greu previzibile) ori interpretării diferenţiate a normelor juridice; organele de control şi experţii sunt chemaţi să identifice aceste cazuri, să evalueze consecinţele lor şi să propună măsurile de corecţie. La fel de adevărat este şi faptul că există şi limite peste care, dacă se trece, nu mai poate fi vorba de întâmplare sau de interpretări diferenţiate, ci de nesocotirea principiilor şi convenţiilor generale, de nepricepere, neglijenţă, rea-credinţă sau chiar fraudă, iar acestea necesită, fără îndoială, un tratament special. Ceea ce merită însă a fi subliniat este că asemenea fenomene - deşi au încă o pondere ridicată - nu sunt reprezentative pentru întreaga viaţă economică, a cărei funcţionare se circumscrie tot mai exact cerinţelor economiei de piaţă şi exigenţelor impuse de consolidarea statului de drept.

Manualul ***„Controlul economic, financiar şi gestionar"*** se adresează în primul rând studenţilor economişti, fiind destinat procesului didactic, dar poate servi cu real folos si altor specialişti (economişti din compartimentele financiar-contabile, organe de control gestionar, financiar şi fiscal, cenzori şi experţi contabili, cadre tehnice şi jurişti, cursanţi ai învăţământului postuniversitar, candidaţilor la examenele pentru dobândirea calităţii de expert contabil sau contabil autorizat).

în elaborarea lucrării de faţă am avut în vedere faptul că toate formele de control economic, financiar şi gestionar sunt activităţi cu un pronunţat caracter aplicativ şi prin urmare manualul nostru abordează îndeosebi probleme de organizare, tehnică şi finalizare. Aceasta nu înseamnă că au fost neglijate demersurile teoretice, aspectele de doctrină, principiile şi normele care guvernează acţiunile practice, consideraţiile metodologice sau implicaţiile juridice, sociale, administrative şi chiar cele politice ale fenomenelor economice controlate.

*

* *

Am elaborat acest manual cu convingerea intimă că el este necesar şi util studenților economişti (şi nu numai lor), atât sub aspectul furnizării unor cunoştințe de specialitate şi formării unor deprinderi practice, cât şi în scop educativ-formativ, în sensul că problematica lui vizează şi poate contribui la promovarea şi dezvoltarea acelor valori şi virtuți umane care transformă răspunderea individuală a fiecăruia într-o responsabilitate socială conştient asumată, care depăşeşte ceea ce oamenii numesc justiție şi care atinge sferele mai înalte ale eticii şi moralei. Am avut în vedere şi faptul că asigurarea progresului economic şi social, ca şi adâncirea procesului de democratizare a vieții economice reclamă exigențe şi competențe sporite, precum şi un control al tuturora asupra tuturor.

* * *

Aşteptăm cu justificat interes şi cu recunoştință criticile obiective şi sugestiile principiale care ar putea contribui la perfecționarea manualului, a activității de control economic, financiar şi gestionar şi de expertiză contabilă, a mecanismului economic în ansamblul său.

Ion Florea
Iaşi, 2006

CAPITOLUL 1
Bazele teoretice ale controlului economico-financiar şi gestionar

1.1. Definirea noțiunii de control

în epoca modernă controlul dobândeşte o însemnătate deosebită, fiind exercitat în virtutea dreptului inalienabil al societății de a-şi apăra interesele sale generale, fundamentale. Prin intermediul controlului societatea îşi manifestă exigențele ei, omologând numai acele activități şi practici economice sau de altă natură care sunt în concordanță cu normele generale de comportament social, cu obiectivele şi programele sale prioritare şi numai acele rezultate îndreptățesc eforturile depuse.

într-o manieră foarte simplă, controlul ar putea fi definit prin aprecierea conformității cu o normă, un standard, un model.

într-o accepțiune mult mai largă, controlul reprezintă o activitate specific umană (ceea ce vrea să însemne că se desfăşoară în mod conştient şi urmăreşte întotdeauna un scop), care constă în verificarea şi analiza permanentă, periodică sau inopinată a unor procese, fenomene, operații, informații, rezultate dintr-un domeniu sau sector oarecare, în scopul preîntâmpinării şi lichidării eventualelor neajunsuri.

Controlul asigură cunoaşterea temeinică şi detaliată a realităților economico-sociale, dar nu se poate limita la atât. El trebuie să facă judecăți de valoare sau de conformitate, interpretând stările de lucruri sau realitățile constatate printr-o raportare continuă a acestora la obiectivele de atins, normele fixate anticipat sau regulile de desfăşurare prestabilite, în felul acesta controlul face posibilă determinarea abaterilor înregistrate, stabilind semnificația şi implicațiile lor, cauzele care le-au generat şi măsurile ce se impun pentru evitarea repetării lor în viitor.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că activitatea de control presupune cel puțin trei elemente esențiale[1]: cunoaştere, constatare, compa-

[1] Pe care specialiştii le recunosc simbolic prin „cei 3 c" sau şi mai simplu prin „cec".

rare, respectiv cunoaşterea stărilor de lucruri ideale, constatarea realităţilor practice şi compararea (confruntarea) acestora, în unele situaţii pot interveni anumite toleranţe, care trebuie judecate în context, iar concluziile (inerente oricărui raţionament logic) finalizează acţiunile de control. De altfel, literatura de specialitate[2] defineşte această activitate printr-o suită de cinci operaţiuni, etape sau faze, care dau **modelul general al acţiunilor de control,** model aplicabil în toate ocaziile, indiferent de conţinutul sau natura verificării efectuate, în sinteză, etapele ce compun modelul general al controlului se prezintă astfel:

1. Stabilirea situaţiei ideale (care ar trebui să existe sau „de dorit"), lucru care se realizează pe baza programelor, planurilor, normelor sau normativelor, sarcinilor concrete, devizelor, modelelor, organi gramelor, liniilor directoare, criteriilor de rezolvare, previziunilor etc.;
2. Precizarea toleranţelor admise, adică a devierilor sau abaterilor maxime de la situaţia ideală, care sunt permise în desfăşurarea activităţii şi care trebuie cunoscute anticipat;
3. Stabilirea situaţiei reale, existentă la un moment dat sau rezultată după executarea integrală a sarcinilor, constatată direct sau indirect de către organele de control;
4. Compararea celor două situaţii (ideală şi reală) şi determinarea abaterilor sau a diferenţelor dintre ele; se vor avea în vedere aici şi eventualele toleranţe admise;
5. Formularea concluziilor ce se desprind din acţiunea de control; este vorba în primul rând de interpretarea abaterilor şi de precizarea semnificaţiei lor, dar poate cuprinde şi propunerea sau adoptarea măsurilor ce se impun; a se vedea reprezentarea schematică din figura nr. 1.

' M. Vaes, *Le contrate dans l'entreprise,* Ed. Dunod, Paris, 1964, pp. 48-49.

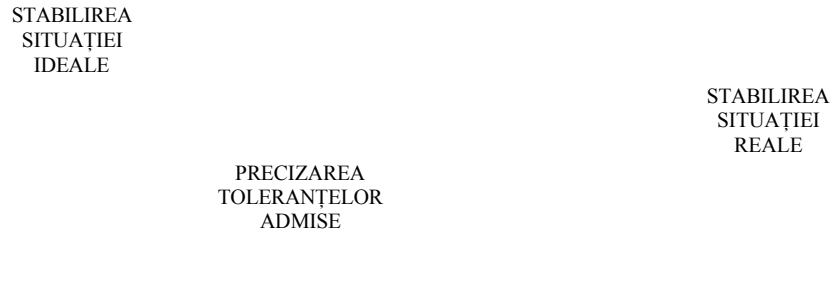
STABILIREA SITUAȚIEI IDEALE
STABILIREA SITUAȚIEI REALE
PRECIZAREA TOLERANȚELOR ADMISE
COMPARAREA CELOR DOUĂ SITUAȚH ŞI DETERMINAREA DIFERENTELOR DINTRE ELE (ABATERILE)
FORMULAREA CONCLUZIILOR ŞI PROPUNERILOR

Fig. nr. 1. - Modelul general al unei acțiuni de control

Evident, finalizarea oricărui control se realizează prin stabilirea unor măsuri care vizează înlăturarea stărilor de lucruri neconforme şi perfecționarea activităților viitoare. Dar, asemenea măsuri sunt adesea de competența altor organe, putând depăşi cadrul propriu-zis al acțiunilor de control.

1.2. Rolul controlului în conducerea activităților economice

Controlul are o sferă de acțiune aproape nelimitată, fiind implicat în toate activitățile umane organizate. El se manifestă ca un atribut de bază al conducerii, contribuind la armonizarea acțiunilor individuale, la asamblarea acestora într-un tot organic şi unitar.

La nivelul de complexitate al societății contemporane, conducerea activităților economice şi sociale (structurate pe domenii, sectoare şi niveluri ierarhice) cere eforturi tot mai substanțiale. O asemenea conducere are, pe lângă atributele sale de prevedere, organizare, coordonare şi comandă, şi sarcina de a controla totalitatea acțiunilor întreprinse, pe toată durata desfăşurării lor. în felul acesta, la toate nivelurile de organizare economică, socială şi administrativă, controlul se integrează organic în structura conducerii. Din punct de vedere pragmatic, aceasta înseamnă de fapt că mecanismele controlului se manifestă ca atribut al conducerii atât la nivelul fiecărei unități

patrimoniale (care este vital interesată să-şi îmbunătăţească performanţele economice şi financiare), cât şi la nivelul organelor administraţiei publice (care gestionează interesele statului şi ale colectivităţilor locale), şi chiar la nivelul întregii societăţi civile (incluzându-i, în acest caz, pe toţi protagoniştii vieţii economice şi sociale, care trebuie să fie corect informaţi şi, prin aceasta, protejaţi împotriva unor riscuri potenţiale). Vom detalia aceste aspecte pornind, evident, de la rolul controlului la nivel microeconomic.

Rolul controlului, ca atribut al conducerii economice din întreprinderi, organizaţii şi instituţii, este astăzi unanim recunoscut, încă la începutul secolului nostru, Henry Fayol (considerat, alături de F. W. Taylor, drept părinte al ştiinţei conducerii) definea conducerea întreprinderii prin cinci atribuţii principale: prevederea, organizarea, comanda, coordonarea şi controlul[3]. Cu mici modificări, aceste cinci atribute se regăsesc la toţi autorii care s-au ocupat de teoria organizării şi de ştiinţa conducerii: T.T. Paterson, P. Drucker, D.Mc. Gregor, H.H. Albers, W.H. Whyte etc.

într-un mod similar se pun problemele şi în literatura noastră. Astfel, în lucrările cu caracter economic, funcţiile conducerii sau managementului sunt abordate, de regulă, în ordinea următoare: prevederea (planificarea), organizarea, coordonarea şi antrenarea, controlul[4].

în literatura filosofică atributele conducerii suferă unele modificări de forma: decizie, organizare, antrenare, control şi apreciere[5].

Observăm, aşadar, că toţi autorii, indiferent de specialitatea lor, rezervă controlului un loc bine precizat între atributele de bază ale conducerii.

Rolul controlului în conducerea activităţilor economico-sociale este mai uşor de apreciat dacă privim lucrurile în mod sistemic. Este cunoscut faptul că, în viziunea lor cibernetică, activităţile economico-sociale au o desfăşurare ciclică, începând cu definirea scopului sau obiectivelor de atins, alegerea mijloacelor şi metodelor de lucru, organizarea şi desfăşurarea muncii, încheindu-se cu evaluarea efectului obţinut. Prin compararea efectului cu scopul propus se stabilesc parametrii şi modalităţile de reglare sau de autoreglare a sistemului a se vedea figura nr. 2, pe care o prezentăm în paragraful următor. Intervenţia controlului se manifestă în toate etapele proiectării, organizării şi desfăşurării activităţilor economico-sociale, dar mai

[3] A se vedea H. Fayol, *Administration industrielle et generale*, Ed. Dunod, Paris, 1925, p. 59 şi următoarele.

[4] P. Nica ş.a., *Managementul firmei*, Iaşi, 1994, p. 17.

s *** *Structurile organizaţionale şi eficienţa acţiunii,* Editura Academiei, Bucureşti, 1978, p. 71.

ales în faza finală, când rezultatele obținute (concepute ca realități concrete) trebuie raportate la scop (adică la situația care ar trebui să existe, denumită generic „situație ideală" sau „situație de dorit"). Cu această ocazie controlul stabileşte nu numai abaterile înregistrate, dar şi căile de remediere a lor.

în condițiile în care orice acțiune sau activitate umană reprezintă, în esența ei, un sistem cibernetic închis, în cadrul căruia se aplică principiile generale ale conexiunii directe şi inverse, controlul este acela care asigură funcționarea optimă a sistemului. Ori de câte ori scopul urmărit a fost atins numai parțial sau într-un mod nesatisfăcător, controlul trage concluzia că mijloacele, metodele sau organizarea activității sunt insuficiente ori neadecvate[6] şi intervine cu măsuri de corecție. Mai mult decât atât, depistând şi corectând nepotrivirile din sistem, controlul preîntâmpină producerea sau repetarea acestora în viitor.

1.3. Controlul economic, financiar şi gestionar -parte integrantă a sistemului general de control

Unitatea dialectică dintre adoptarea deciziilor şi urmărirea aplicării lor generează un sistem general de control, exercitat la scara întregii societăți, în forme şi prin metode dintre cele mai diverse. Cu alte cuvinte, controlul îmbrățişează toate laturile vieții economice, administrative şi sociale, generând o multitudine de tipuri diferite de control. Se pot formula în acest sens nenumărate exemple, din toate sectoarele de activitate. Pe noi ne interesează însă domeniul economic-financiar.

în domeniul economic, controlul vizează în principal cele trei laturi de bază (esențiale) ale activităților ce se desfăşoară în unitățile patrimoniale: latura tehnică sau profesională (care se referă la specificul sau conținutul propriu-zis al activității), latura economică (legată de ansamblul mijloacelor antrenate în realizarea respectivei activități), latura financiară (care vizează procurarea resurselor, eficiența muncii şi rezultatele obținute). Corespunzător acestor trei laturi, vom avea un control tehnic, un control economic şi un control financiar, ale căror sarcini de bază vizează măsurarea cu discernământ a eforturilor şi efectelor, prevenirea dezechilibrelor şi aprecierea realistă a stărilor calitative.

' Gh. Enache, *Controlul financiar preventiv,* Editura Ştiințifică, Bucureşti, 1971, p. 17.

Controlul tehnic are în vedere cu prioritate aspectele tehnologice ale proceselor de producție şi de circulație, proprietățile fizice şi chimice ale bunurilor şi caracteristicile sau parametrii mijloacelor ce participă la desfăşurarea unei activități. El se exercită de cadre sau organe specializate, în împrejurări cum sunt: recepționarea materialelor, utilajelor sau mărfurilor aprovizionate; obținerea unor produse sau semifabricate din producție proprie; terminarea unor operațiuni, procese, lucrări sau unor faze ale acestora. Mai pot fi asimilate aici controlul unor proiecte sau documentații, urmărirea pe parcurs a desfăşurării proceselor tehnologice, asistența tehnică de specialitate.

Evident, controlul tehnic nu poate fi limitat la activitățile productive şi comerciale. El trebuie extins la toate activitățile sociale care au un conținut specific şi un mod propriu de desfăşurare. Pentru exemplificare putem lua în discuție tehnologiile procesului de învățământ sau tehnicile deosebit de complexe prin care se realizează ocrotirea sănătății. Controlul profesional al activităților didactice sau al actului medical în toate ipostazele lui generează forme particulare ale controlului tehnic, în înțelesul pe care 1-am atribuit noi acestei noțiuni.

Aspectele tehnice sau profesionale au nenumărate legături, directe şi indirecte, cu activitatea economică şi financiară a unităților patrimoniale, astfel încât controlul lor îmbracă adesea un caracter combinat sau mixt, de factură tehnico-economică, înțelegând prin aceasta că el urmăreşte concomitent şi influențele sau implicațiile economico-financiare ale fenomenelor tehnice verificate.

Controlul economic urmăreşte în principal activitatea de producție şi cea gestionară a agenților economici, modul de gospodărire şi utilizare a resurselor materiale şi umane, realizarea integrală şi la timp a obiectivelor propuse. Intră sub incidența acestui control modul de utilizare (completă şi rațională) a bazei tehnice, organizarea muncii şi productivitatea acesteia, nivelul şi structura costurilor, specializarea unităților sau subunităților economice şi raporturile lor de cooperare, respectarea angajamentelor economice şi a disciplinei contractuale. La nivelul macroeconomic, un asemenea control poate viza îndeplinirea programelor naționale de dezvoltare economico-socială sau respectarea proporțiilor, nivelurilor şi ritmurilor de dezvoltare a diferitelor ramuri şi subramuri în cadrul politicii de stabilizare economică structurală.

Controlul economic poate fi efectuat în unități naturale, în unități valorice, unități convenționale sau în unități de muncă, ținându-se cont de

natura mijloacelor sau proceselor supuse verificării, de modul de reflectare a acestora în sistemele de evidență si de obiectivele pe care le urmăreşte fiecare acțiune de control.

Controlul financiar acționează în sfera relațiilor financiare, fiscale şi de credit, urmărind cu prioritate constituirea şi utilizarea fondurilor la toate nivelurile economiei naționale şi asigurarea unei eficiente maxime. La nivelul unităților patrimoniale, controlul financiar urmăreşte, între altele: elaborarea bugetelor de venituri şi cheltuieli şi execuția acestora; rentabilizarea tuturor activităților, produselor si sectoarelor; sporirea acumulărilor băneşti şi asigurarea capacității de plată; creşterea resurselor proprii de finanțare; integritatea patrimoniului, prevenirea, descoperirea şi recuperarea pagubelor suferite; lichidarea cheltuielilor supradimensionate şi stoparea cazurilor de risipă; respectarea disciplinei financiare şi fiscale.

Dar controlul financiar nu se rezumă la ceea ce se petrece în întreprindere şi nu se limitează la perimetrul acesteia. El vizează, în egală măsură, relațiile financiare ale unităților patrimoniale cu exteriorul, cu mediul economic, administrativ şi social în care acestea îşi desfăşoară activitatea. Vom include aici obligațiile financiare şi fiscale ale întreprinderilor şi instituțiilor, raporturile lor cu organismele de asigurare şi protecție socială, eventualele subvenții primite şi chiar (dacă ne este permis să forțăm un pic nota) relațiile de creditare şi alte operațiuni efectuate prin bănci.

Controlul financiar se realizează numai cu ajutorul indicatorilor valorici de către organe proprii ale unităților patrimoniale, dar mai ales prin intermediul unor organe specializate din afară, aparținând statului sau altor organisme publice.

între controlul economic şi cel financiar există nenumărate apropieri şi interferențe, ceea ce face ca activitățile specifice lor să nu poată fi în toate cazurile precis delimitate. De altfel, controlul financiar este, în esența lui, o parte (o formă sau o varietate) a controlului economic, limitat la sfera raporturilor financiare si de credit. La rândul lor, toate problemele ce fac obiect al controlului economic au, într-un fel sau altul, consecințe sau implicații financiare, astfel încât ele trebuie urmărite si sub aspectul aportului pe care îl aduc la desfăşurarea eficientă a muncii, la obținerea unor rezultate financiare pozitive.

Considerațiile de mai sus ne conduc la ideea că în economia noastră națională se exercită de fapt si de drept un **control economico-financiar** care cumulează atât prerogativele controlului economic, cât si pe cele ale

controlului financiar. Mai mult decât atât, sfera de cuprindere a controlului economic, financiar şi gestionar depăşeşte adesea perimetrul mişcărilor de valori şi al relaţiilor economice exprimate în bani; multe acţiuni de control au în vedere aspecte tehnico-economice, sociale sau administrative, precum şi raporturile economico-juridice ale unităţilor de orice tip. în asemenea cazuri controlul utilizează forme şi procedee ale controlului tehnic, metode socio-statistice şi analize comparative, folosind în procesul conducerii pentru orientarea strategică şi tactică sau pentru realizarea unor obiective de ordin calitativ.

Ceea ce merită observat şi reţinut de aici este faptul că, sub raport teoretic, controlul economic-fmanciar este reprezentat prin funcţia de control a finanţelor şi mai ales prin funcţiile de control gestionar şi informaţional ale contabilităţii, aşa cum se va vedea şi din celelalte secţiuni ale manualului nostru.

Din punct de vedere practic-aplicativ, controlul economic, financiar şi gestionar are ca domeniu de manifestare perimetrul foarte întins al economiei naţionale, viaţa economică în ansamblul său, privită prin prisma corectitudinii şi eficienţei, atât din unghiul de vedere al gospodăririi, utilizării sau cheltuirii resurselor, al onorării obligaţiilor faţă de societatea reprezentată prin Stat, cât şi din perspectiva sistemelor de calcul, comunicare şi raportare a informaţiilor financiar-contabile.

în sfera de cuprindere a controlului economic, financiar şi gestionar câteva module se particularizează în mod distinct. Astfel, un loc important îl ocupă **controlul gestionar,** care urmăreşte în principal asigurarea integrităţii valorilor corporale şi a celor de trezorerie aflate în administrarea operativă a unităţilor economico-sociale şi utilizarea acestor valori în conformitate cu interesele proprii, dar şi cu normele legale în vigoare. Controlul gestionar este un important instrument de gestiune raţională. El se întemeiază pe evidenţa strictă a patrimoniului şi pe reflectarea riguroasă a tuturor proceselor, operaţiunilor şi tranzacţiilor economice. Sarcina principală a controlului gestionar este de a preîntâmpina producerea unor fenomene negative şi de a preveni păgubirea avutului public şi privat, dar nu se reduce la aceasta. Atunci când măsurile preventive nu sunt destul de eficiente, controlul gestionar intervine cu promptitudine pentru identificarea abaterilor, pentru descoperirea şi evaluarea prejudiciilor provocate agenţilor economici, pentru stabilirea şi urmărirea măsurilor de recuperare a pagubelor. Controlul gestionar este o componentă de bază a controlului propriu exercitat în cadrul

unităţilor patrimoniale şi, prin urmare, rolul său în conducerea gestiunilor economice se încadrează în modelul prezentat de noi în figura nr. 2.

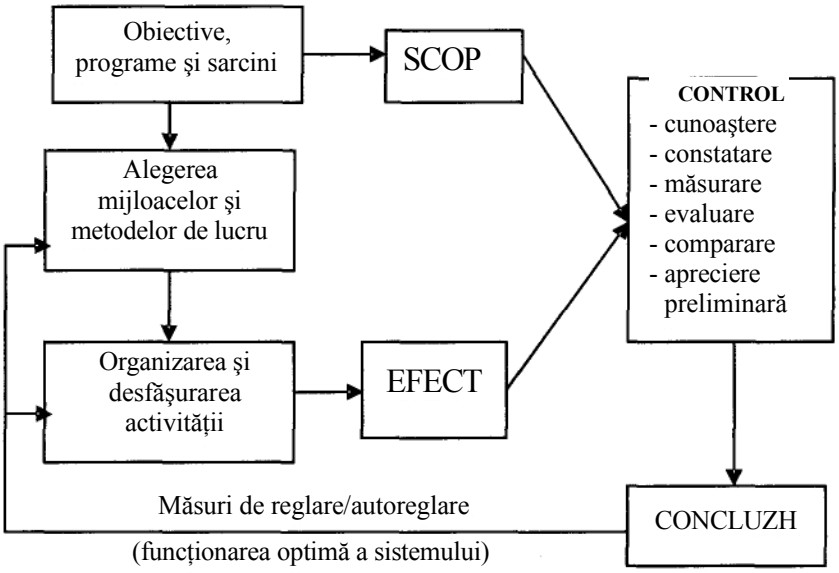

Fig. nr. 2. - Rolul controlului intern în conducerea şi gestiunea întreprinderii

în cazul particular al gestiunilor publice (regii autonome, instituţii de stat, unităţi administrativ-teritoriale), controlul gestionar propriu este dublat de controlul din partea statului efectuat de către Curtea de Conturi şi Camerele sale de conturi judeţene, singurele organisme abilitate de lege să dea descărcare de gestiune pentru fiecare exerciţiu financiar. Dar, acest control (deşi se realizează prin mijloace şi metode contabile) este un control de esenţă financiară, iar Curtea de Conturi este recunoscută ca fiind organul suprem de control financiar în stat. Ea acţionează într-o manieră asemănătoare cu cea a altor organisme de control financiar ale statului, cum sunt de exemplu Inspecţia fiscală şi Garda financiară, urmărind în principal respectarea de către agenţii economici şi instituţiile publice a prevederilor legale din domeniul economic, financiar şi fiscal. De altfel, **controlul exercitat de stat** reprezintă un modul distinct în cadrul controlului economic, financiar şi gestionar (conceput ca sistem), integrat în conducerea administrativă a societăţii, ceea ce înseamnă că rolul lui trebuie reprezentat după un model distinct, aşa cum se poate vedea în figura nr. 3.

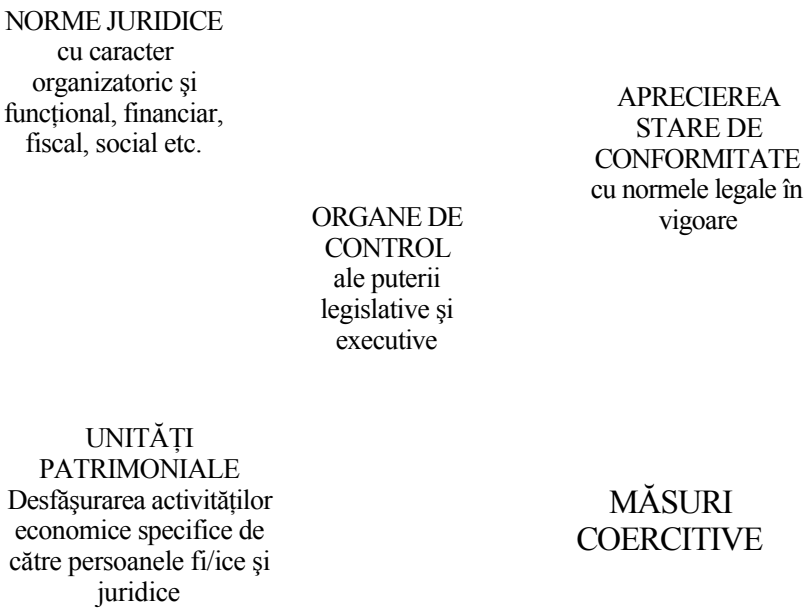

Fig. nr. 3. - Rolul controlului exercitat de stat în organizarea şi conducerea administrativă a vieţii economice

într-o accepţiune mai largă, sfera de cuprindere a controlului economic, financiar şi gestionar poate include si activitatea de expertiză contabilă, concepută ca o treaptă calitativ superioară a controlului propriu-zis, legată de valorificarea valenţelor decizionale şi probatorii ale contabilităţii şi marcată de exigenţe calitative sporite, în cele mai multe cazuri expertiza contabilă vine să ateste sau să infirme, de pe poziţiile unei înalte competenţe profesionale, constatările sau concluziile organelor de control economic financiar şi îndeosebi ale celor de control gestionar.

în condiţiile economiei de piaţă şi ale evoluţiei contemporane a sistemului economic mondial, expertiza contabilă, asociată cu alte forme de verificare de aceeaşi esenţă, se realizează, în principal, sub forma unui control independent care are ca obiectiv de bază examinarea profesională a informaţiilor contabil-financiare destinate unor terţi utilizatori. Rolul acestei examinări este acela de a exprima o opinie competentă şi motivată cu privire la calitatea respectivelor informaţii (în cazul auditului financiar) sau cu privire la înţelesul pe care acestea îl conţin (în cazul celorlalte tipuri de expertize contabile).

Am convenit încă din Introducere că principala formă a controlului independent sau neutru se regăseşte în noţiunea modernă de **audit financiar** şi rolul acestui tip de control este să garanteze pentru terţi integritatea (respectiv regularitatea, sinceritatea şi fidelitatea) datelor contabile făcute public de fiecare agent economic.

Auditul financiar (sau, într-o viziune mai largă, expertiza contabilă) vizează deci, în primul rând, procesele de informare şi de comunicare din economie si, prin urmare, ele au la bază un model propriu de acţiune, care diferă de cel aplicabil în controlul activităţilor economice (prezentat de noi în figura nr. 2), dar care respectă modelul general al controlului (prezentat în figura nr. 1). Controlul extern independent sau neutru, desfăşurat după norme proprii, dublează de fapt garanţia pe care organele financiar-contabile ale întreprinderii sunt obligate să o dea publicului larg, în virtutea normelor legale în vigoare, a principiilor general admise şi a regulilor obligatorii în contabilitate. (A se vedea figura nr. 4 în care prezentăm sinoptic rolul controlului extern independent sau neutru în cadrul sistemelor de informare şi de comunicare din economie.)

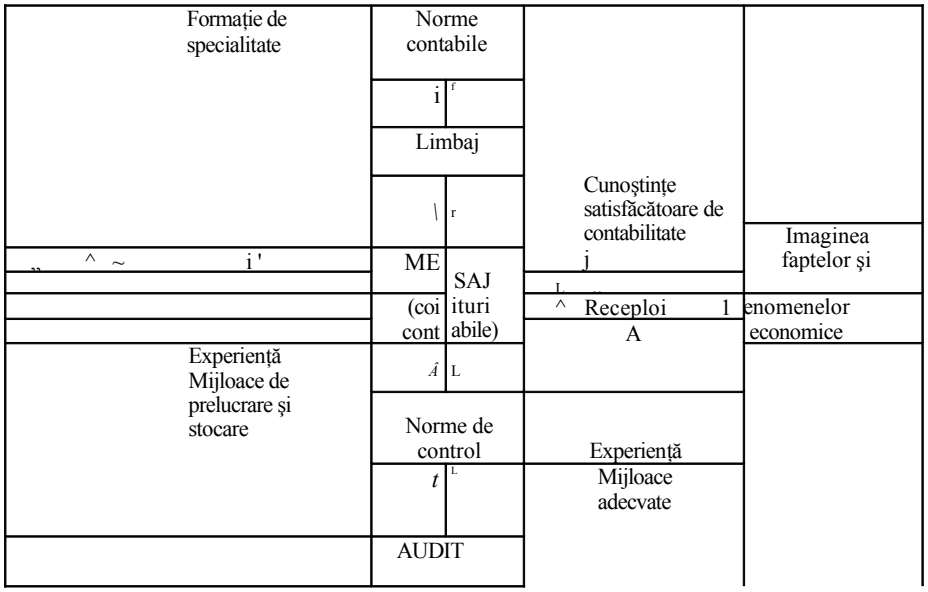

Fig. nr. 4. - Rolul auditului financiar şi expertizei contabile în asigurarea imaginii fidele a conturilor contabile
(Adaptat după *Audit financier,* A.T.H. Guides, Ed. CLET, Paris, 1987, pp. 18-19.)

Ca o sinteză a celor prezentate mai sus, vom admite că, în orice țară, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să satisfacă o suită de cerințe sau de condiții obligatorii şi trebuie să fie organizat ca un sistem unitar. Pentru atingerea acestor obiective, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie susținut de o bază juridică corespunzătoare, reprezentată prin acte normative care privesc:

- organizarea şi funcționarea diferitelor organisme specializate de control;
- reglementarea formelor organizatorice instituționalizate ale contro lului;
- precizarea aspectelor tehnice ale problemelor ce fac obiect al con trolului economic, financiar şi gestionar (cum ar fi, de exemplu, legislația fiscală).

Vom reveni asupra acestor aspecte, atunci când va fi cazul, în secțiunile următoare ale manualului nostru.

1.4. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un bun sistem de control economic, financiar şi gestionar

Pentru a răspunde multiplelor cerințe de ordin economic, juridic şi social, controlul economic, financiar şi gestionar, conceput ca sistem, trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) în primul rând trebuie să aibă un **caracter unitar,** fundamentat pe o concepție clară cu privire la conținutul, organizarea şi metodologiile sale. Caracterul unitar înlătură posibilitatea unor para lelisme sau suprapuneri în munca de control, dar şi riscul omiterii unor sectoare, obiective sau laturi ale activităților economice. Asta implică o bună organizare a muncii, cunoaşterea temeinică a forme lor şi metodelor de control, respectarea riguroasă a periodicității controlului, fără a exclude intervenția unor acțiuni inopinate care să surprindă realitatea fenomenelor la un anumit moment dat.
b) în al doilea rând, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să fie **multilateral şi sistematic,** cuprinzând toate laturile activi tăților economice, fiecare organism sau formă de control având precis delimitate atribuțiile şi competențele lor.

c) Pe de altă parte, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să aibă un profund **caracter democratic,** înţelegând prin aceasta că el trebuie să fie exercitat de o reţea largă de organe şi cu parti ciparea unor efective mari de specialişti în domeniul economic şi mai ales în cel contabil, financiar şi fiscal.

d) în egală măsură controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să se caracterizeze prin **operativitate şi promptitudine;** pentru a avea eficienţa scontată, orice acţiune de control trebuie declanşată la momentul potrivit şi desfăşurată într-un timp cât mai scurt pentru a nu stingheri activităţile controlate şi pentru a nu permite acope rirea formală a deficienţelor existente.

e) în condiţiile unui stat de drept controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să îndeplinească şi un **rol educativ,** determinându-i pe protagoniştii vieţii economice să respecte legile ţării, să ocrotească avutul public şi privat, să asigure protecţia consuma torului şi să nu recurgă la mijloace de concurenţă neloială.

f) în sfârşit, dar nu în ultimul rând, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să aibă un **caracter constructiv,** concretizat în obligarea organelor de control să sprijine, în calitatea lor de specia lişti, unităţile şi activităţile controlate, indicându-le căile legale de urmat pentru prevenirea, identificarea şi lichidarea propriilor neajunsuri. Un asemenea demers are la bază obiectivitatea şi principialitatea examinării problemelor şi derivă din raţiunea că nimeni nu este îndreptăţit să aducă vătămări inutile agenţilor eco nomici şi reprezentanţilor lor.

1.5. Funcţiile controlului economic, financiar şi gestionar

Ca atribut al conducerii, controlul economic, financiar şi gestionar asigură îndeplinirea unor funcţii specifice. De altfel, însăşi esenţa controlului rezidă în conţinutul şi structura funcţiilor sale. Avem în vedere, în principal, cinci asemenea funcţii, după cum urmează:

a) Mai întâi, controlul economic, financiar şi gestionar îndeplineşte o **funcţie de prevenire sau preventivă,** care se materializează în preîntâmpinarea producerii unor deficienţe sau încălcări ale disciplinei economice şi financiare. Lucrul acesta este posibil prin

identificarea din timp a factorilor sau a cauzelor generatoare de rezultate negative şi contracararea lor prin măsuri sau contramăsuri preliminare, în economia țării noastre, funcția de prevenire se realizează prin toate formele de control, dar mai ales prin controlul financiar preventiv, care este o formă instituționalizată de control.

b) în al doilea rând, controlul economic, financiar şi gestionar îndepli
neşte în economia producției şi o **funcție de reglare sau regu-
latorie,** în sensul că urmăreşte coordonarea şi sincronizarea
acțiunilor individuale, adaptarea continuă a mijloacelor si meto
delor de lucru, astfel încât rezultatele obținute să fie cât mai apro
piate de sarcinile propuse sau de obiectivele stabilite anticipat.
Este cunoscut faptul că activitatea de conducere presupune cunoaş
terea realităților şi adoptarea unor decizii eficiente. Urmărind
continuu stadiul realizărilor şi abaterile înregistrate, controlul este
în măsură să contribuie la reglarea sau autoreglarea activităților
economico-sociale, prin acte raționale de conducere operativă.

c) Atunci când abaterile de la normele prestabilite depăşesc toleran
țele admise, când efectul util este departe de scopul propus, când
se încalcă principiile generale ale strategiei ori tacticii economice,
sau când metodele şi mijloacele utilizate sunt total neadecvate,
controlul economic, financiar şi gestionar îndeplineşte **o funcție
de corectare sau corectivă,** indicând conducerii erorile comise,
mărimea sau gravitatea acestora şi căile de înlăturare a lor. Spre
deosebire de funcția de reglare, care acționează pe toată durata
desfăşurării unei activități şi se realizează prin adaptarea continuă
a deciziilor conducerii, funcția corectivă intervine, de regulă, la
încheierea unor etape, cicluri sau faze şi se manifestă

prin înlocuirea totală a deciziei iniţiale. „Deciziile de corectare" sunt de fapt decizii noi, având o fundamentare mai realistă, şi pot interveni atât în faza

de proiectare, cât şi în faza de execuţie. Mai mult decât atât, misiunea controlului nu se consideră încheiată în momentul adoptării deciziilor de corectare; el trebuie să vegheze la corelarea acestora cu celelalte decizii ale conducerii, să urmărească modul în care au fost comunicate, înţelese şi aplicate în practică.

d) în condiţiile economiei de piaţă, controlul economic, financiar şi gestionar îndeplineşte şi **o funcţie de atestare-certificare,** localizată îndeosebi la nivelul auditului financiar, a cărui principală misiune este să certifice situaţiile financiare anuale ale agenţilor economici, atestând că acestea dau o imagine fidelă, clară şi corn-

pletă a poziției financiare, performanței financiare şi a celorlalte informații referitoare la activitatea desfăşurată, e) în sfârşit, controlul economic, financiar şi gestionar îndeplineşte şi **o funcție de prevedere sau previzională,** concretizată în descifrarea tendințelor sau mersului evenimentelor viitoare. Pe baza analizei ştiințifice a realităților, pe baza rezultatelor estimative ale măsurilor preconizate şi ținând cont de legile obiective ale dezvoltării economico-sociale, controlul poate anticipa evoluția unor procese şi fenomene sau consecințele lor. în acest fel, controlul economic, financiar şi gestionar ajută conducerea în asigurarea unei gestiuni previzionale, ale cărei principale caracteristici sunt date de desfăşurarea echilibrată a activităților viitoare, pe baza productivismului rațional, securitatea împotriva riscurilor posibile şi descoperirea unor noi posibilități de valorificare a rezervelor existente în interiorul oricărui sistem.

Funcțiile controlului economic, financiar şi gestionar ar putea fi abordate şi prin prisma practicii economice, ținând cont de latura formală a participării controlului la mecanismul de funcționare al economiei în general şi al întreprinderii în particular. Din acest punct de vedere controlul financiar îndeplineşte trei funcții[7] specifice:

- funcția de cunoaştere-evaluare a rezultatelor şi performanțelor;
- funcția de îndrumare şi sprijin;
- funcția de constrângere sau coercitivă.

1.6. Clasificarea formelor de control economic, financiar şi gestionar

Realizarea practică a funcțiilor controlului economic, financiar şi gestionar impune exercitarea acestuia în condiții concrete de timp şi de loc, precum şi diversificarea controlului în funcție de particularitățile domeniului de referință şi de nivelul de competență, de obiectivele urmărite şi de scopul propus. Cu alte cuvinte, marea diversitate a unităților economico-sociale şi varietatea aspectelor ce caracterizează activitatea lor determină existența mai multor forme de control economic, financiar şi gestionar şi exercitarea acestora de către diferite categorii de organe. Prin urmare, considerăm utilă

[7] M. Boulescu (coordonator), I. Florea ş.a., *Control financiar ți expertiză contabilă,* Atelier Poligrafic ASE Bucureşti, 1989, pp. 7-8.

o sistematizare sau măcar o grupare (după anumite criterii) a formelor de control care se pot exercita în economie.

Formele controlului economic, financiar şi gestionar pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere, cum sunt: momentul exercitării, aria de cuprindere, scopul urmărit, modalităţile de executare, poziţia organelor de control faţă de unităţile controlate. Toate aceste criterii au în vedere raportul de interdependenţă care se stabileşte între activitatea economică şi financiară, pe de o parte, şi conţinutul acţiunilor de control, pe de altă parte.

a. în funcţie de **momentul exercitării lui,** controlul economic, financiar şi gestionar poate fi anterior, concomitent sau posterior.

Controlul anterior se exercită înainte de efectuarea operaţiunilor economice şi are drept scop prevenirea unor încălcări ale disciplinei financiare sau angajării unor cheltuieli supradimensionate, urmărind concomitent necesitatea, legalitatea, oportunitatea şi economicitatea respectivelor operaţiuni. Controlul anterior sau preventiv se realizează în practică îndeosebi prin analiza documentelor de dispoziţie prin care se contractează drepturi şi obligaţii de natură patrimonială.

Controlul concomitent se caracterizează prin aceea că se exercită în timpul efectuării sau desfăşurării operaţiunilor economice şi financiare, în cadrul unităţilor patrimoniale asemenea controale exercită consiliile de administraţie şi toate persoanele cu funcţii de conducere (controlul ierarhizat sau operaţional), precum şi organele tehnice şi de recepţie, reprezentanţii salariaţilor etc. O formă specifică a controlului concomitent o reprezintă **autocontrolul** pe care îl exercită fiecare salariat asupra propriei activităţi în scopul perfecţionării stilului de muncă şi îmbunătăţirii rezultatelor individuale. Tot un control concomitent este şi **controlul mutual sau reciproc,** care se exercită în mod obiectiv între membrii unui colectiv sau unei formaţii de lucru ce îndeplinesc sarcini comune ori complementare.

Controlul posterior este acela care se exercită după consumarea sau efectuarea operaţiunilor economice, având ca suport datele înregistrate în documentele de execuţie, în evidenţele tehnico-operative şi în contabilitate. El cade în sarcina unor organe specializate de control şi are drept scop analiza rezultatelor obţinute sau a situaţiilor de fapt, depistarea eventualelor deficienţe, a cauzelor şi a vinovaţilor de producerea lor, precum şi stabilirea măsurilor pentru lichidarea acestora şi preîntâmpinarea repetării lor în viitor.

Indiferent de momentul exercitării lui (anterior, concomitent sau posterior), controlul economic, financiar şi gestionar, efectuat cu competenţă şi

simț de răspundere, contribuie în egală măsură la evitarea unor nereguli financiare si la consolidarea integrității patrimoniului. De altfel, între aceste forme de control nu există limite rigide; dacă sunt efectuate în bune condiții, şi controlul concomitent şi cel posterior pot îndeplini o funcție preventivă, în sensul că stopează la timp fenomenele negative şi împiedică majorarea unor prejudicii sau pagube, în sfârşit, caracterul sincronizat şi unitar al controlului economic, financiar şi gestionar presupune îmbinarea rațională a celor trei forme, sporind prin aceasta operativitatea şi eficiența acțiunilor de control.

b. în funcție de **aria de cuprindere,** controlul economic, financiar şi gestionar poate îmbrăca mai multe forme, cum sunt: control general si control parțial; control total şi control prin sondaj; control combinat sau mixt.

Controlul general sau de fond se caracterizează prin aceea că el cuprinde totalitatea actelor şi faptelor referitoare la activitatea economică şi financiară a întreprinderii, instituției sau organizației supuse verificării. Asta înseamnă că niciun sector de activitate şi niciun grup de operațiuni nu rămân în afara controlului.

Spre deosebire de aceasta, **controlul parțial** se exercită numai asupra unor sectoare, activități sau grupuri de operații, care formează o subdiviziune sau o funcție a unității verificate (de exemplu, o sectie, un atelier, un depozit, o magazie, sau activitatea de desfacere, de aprovizionare, de investiții, de remunerare a muncii etc.). Este evident faptul că atât controlul general, cât şi cel parțial delimitează pe orizontală aria de cuprindere şi obiectivele acțiunilor de control.

Controlul total şi controlul prin sondaj delimitează pe verticală sarcinile organului de control, indicând profunzimea cercetărilor întreprinse şi caracterul mai mult sau mai puțin analitic al operațiunilor de verificare. Astfel, în cazul controlului total se supun verificării, fără excepție, toate actele şi faptele ce caracterizează activitatea dintr-un sector sau chiar din toate sectoarele întreprinderii, în schimb, controlul prin sondaj se exercită numai asupra unor documente, operațiuni sau bunuri, considerate ca fiind reprezentative pentru fenomenul verificat, alese după anumite criterii sau luate la întâmplare. Pe baza acestui control se poate formula o părere de ordin general privind modul de desfăşurare a întregului fenomen, dar temeinicia concluziilor rezultate din controlul prin sondaj este influențată în mare măsură de modul în care au fost stabilite obiectivele şi alese eşantioanele. Din această cauză, controlul prin sondaj se foloseşte numai în

anumite cazuri şi situaţii, din cauza posibilităţilor de omitere tocmai a actelor şi faptelor generatoare de deficienţe.

Controlul combinat sau mixt se caracterizează prin folosirea concomitentă a formelor de mai sus, precum şi prin combinarea acestora cu forme ale controlului tehnic, administrativ, juridic sau social. Cu titlu de exemplu, asemenea verificări combinate pot fi reprezentate printr-un control general şi total, control parţial efectuat prin sondaj, folosirea probelor de laborator sau a expertizelor tehnice într-un control prin sondaj etc.

c. în funcţie de **scopul urmărit,** controlul economic, financiar şi gestionar poate fi: tematic, complex, repetat şi sub formă de anchetă.

Controlul tematic urmăreşte anumite aspecte concrete din viaţa unităţilor controlate, putându-se exercita asupra unei singure întreprinderi sau asupra mai multor unităţi de acelaşi fel, caz în care controlul permite efectuarea unor analize comparative şi formularea unor concluzii mai analitice cu privire la evoluţia fenomenului cercetat. Controlul tematic poate avea ca obiect modul de aplicare a unor hotărâri ale consiliilor de administraţie, a normelor legale noi sau rezultatele introducerii unor sisteme perfecţionate de conducere şi organizare a muncii.

Controlul complex urmăreşte o arie mai largă de probleme, depăşind, de regulă, cadrul activităţilor economice şi financiare ale unităţilor supuse verificării. Obiectivele sale se extind şi asupra unor aspecte tehnice, sociale, juridice sau chiar politice, cum ar fi nivelul tehnic al producţiei, productivitatea muncii, disciplina în muncă, sistemul de recompense şi sancţiuni, rolul stimulator sau încurajator al unor măsuri juridice ori administrative ş.a. Exercitarea controlului complex presupune participarea unor specialişti din diverse domenii, nu numai din cel economic-financiar, organizându-se aşa-zisele „brigăzi mixte de control", formate din economişti, ingineri, tehnicieni, medici, psihologi, sociologi, cadre din aparatul puterii sau administraţiei de stat. Cuprinzând o sferă largă de probleme, controlul complex are o eficienţă mai mare, permiţând cunoaşterea aprofundată a realităţilor, a factorilor care le influenţează şi a cauzelor care le generează, în acest fel, controlul complex reprezintă o bază temeinică pentru orientarea acţiunilor viitoare ale unităţilor economice verificate sau a organelor cu atribuţii de coordonare şi sinteză în economie.

Controalele repetate au ca obiect urmărirea evoluţiei unui fenomen sau proces, a schimbărilor cantitative şi calitative ce se produc în starea acestuia, într-o perioadă determinată de timp. în cadrul unităţilor economice

şi sociale, controlul repetat se efectuează, de regulă, atunci când rezultatele unei activităţi sunt constant nesatisfăcătoare sau când se experimentează noi sisteme de organizare, administrare, gestiune şi conducere. Controalele repetate se exercită la anumite intervale de timp, urmărindu-se aceleaşi obiective şi progresele înregistrate de la verificarea precedentă, indiferent dacă se efectuează de aceeaşi persoană sau de către alte organe de control. **Controlul sub formă de anchetă** intervine în împrejurări speciale, putând fi generat de existenţa unor sesizări şi reclamaţii, de constatarea nesincerităţii documentelor întocmite la diferite compartimente sau apariţia unor lipsuri nejustificate în gestiuni. Spre deosebire de celelalte forme ale controlului economic, financiar şi gestionar, anchetele au ca punct de plecare stările de lucruri sesizate, presupuse sau constatate, având drept obiectiv confirmarea sau infirmarea acestora şi stabilirea exactă a întinderii lor. La anchetă pot participa şi alte categorii de organe (de jurisdicţie, de urmărire sau de cercetare penală), verificarea efectuându-se printr-un contact mai strâns cu persoanele implicate, cărora li se solicită adesea explicaţii verbale, note scrise sau declaraţii.

d. în funcţie de **modalităţile de exercitare** controlul economic, financiar şi gestionar poate fi faptic şi documentar.

Controlul faptic se realizează prin verificarea la faţa locului a operaţiunilor economice şi financiare, a existenţelor de active şi a stării calitative a acestora, a stadiului în care se găsesc anumite procese (de prelucrare, montaj, construcţie etc.). Principala formă de executare a controlului faptic este inventarierea, care se realizează prin măsurare, numărare, cântărire, urmărindu-se, în principal, determinarea stărilor cantitative, în unele cazuri, inventarierea face necesară determinarea unor stări calitative, operaţiune care se realizează prin observare directă, degustare, analize de laborator şi expertize tehnice asupra bunurilor supuse inventarierii. Controlul faptic este cea mai eficientă formă de control, care permite cunoaşterea temeinică a realităţii, descoperirea eventualelor lipsuri şi a rezervelor nemobilizate, contribuind astfel, într-o măsură sporită, la apărarea şi consolidarea patrimoniului public sau privat.

Controlul documentar se realizează prin verificarea indirectă a operaţiunilor şi proceselor economice consemnate în acte, care pot fi: documente justificative şi centralizatoare, evidenţe tehnico-operative, conturi (fişe de cont), jurnale contabile, calcule periodice de sinteză (balanţe de verificare sintetice şi analitice, bilanţul contabil şi anexele sale, situaţii comparative

etc.). Controlul documentar poate fi preventiv, concomitent sau postoperativ, în funcție de timpul în care se execută, urmărind în fiecare caz obiective specifice, într-o economie liberalizată, controlul documentar are un rol deosebit de important, dat fiind că el este în măsură să reconstituie cu fidelitate modul de desfăşurare a acțiunilor, proceselor şi operațiunilor ce au avut loc sau să prevadă consecințele operațiunilor care urmează să fie efectuate în viitor.

e. în sfârşit, controlul economic, financiar şi gestionar practicat în economia noastră națională mai poate fi diferențiat şi din punct de vedere al **poziției organelor de control** față de întreprinderea, instituția sau organizația verificată. Din acest punct de vedere, controlul economic, financiar şi gestionar poate fi exercitat de organe din interiorul sau din afara unității supuse verificărilor.

Controlul din interiorul unității este un atribut al conducerii şi el trebuie exercitat obligatoriu în cadrul fiecărei întreprinderi, instituții, organizații etc. Acest control se realizează de organele de conducere şi de şefii diferitelor compartimente şi poate îmbrăca forma controlului preventiv, operațional şi post-operativ. în cadrul unităților patrimoniale, controlul din interior are legături strânse cu funcția financiar-contabilă a întreprinderii.

Controlul economic, financiar şi gestionar exercitat din afara unităților cuprinde verificările făcute şi informările cerute de organele ierarhic superioare, diferitele forme ale controlului bancar, controlul exercitat de Curtea de Conturi, Ministerul Finanțelor şi organele sale specializate, precum şi controlul inspecțiilor şi inspectoratelor de profil.

Literatura noastră de specialitate împarte controlul exercitat din afară în două categorii: *controlul departamental* şi *controlul extradepartamental.* Controlul executat de organele ierarhic superioare (holding, departament, minister) este un control departamental, acesta nedepăşind cadrul organizatoric al sistemului respectiv. Controlul departamental se poate organiza şi exercita fie sub forma unor acțiuni curente de verificare, fie cu ocazia prezentării de către unitățile subordonate a calculelor periodice de sinteză (balanțe de verificare lunare, situații sau deconturi trimestriale, conturi de execuție sau bilanțurile contabile anuale). Celelalte controale din afară sunt considerate extradepartamentale, putând avea diverse obiective, sarcini şi modalități de exercitare. Reamintim că în categoria acestora un loc deosebit de important revine controlului independent ce are ca obiect auditarea conturilor de către cenzori sau experți contabili. De asemenea, nu putem omite aici controlul exercitat de către organele specializate ale statului asupra tuturor agenților economici şi altor unități patrimoniale.

La nivelul unităților patrimoniale, diferitele forme de control economic, financiar şi gestionar se întrepătrund, se condiționează şi se completează reciproc, asigurând în felul acesta verificarea integrală şi cunoaşterea deplină a activităților desfăşurate, rezultatelor obținute, neregulilor existente şi perspectivelor.

1.7. Limite şi restricții în activitatea de control economic, financiar şi gestionar

Liberalizarea activităților şi tranzacțiilor economice impune cu necesitate amplificarea rolului şi funcțiilor controlului economic, financiar şi gestionar, lărgirea sferei sale de acțiune şi diversificarea formelor de manifestare. Cu toate acestea, activitatea de control economic, financiar şi gestionar cunoaşte anumite limite (atât obiective, cât şi subiective), precum şi unele restricții generate în principal de condițiile concrete în care se desfăşoară acțiunile de control.

Cunoaşterea acestor limite şi restricții este importantă şi necesară atât pentru organele de control (care trebuie să ştie precis până unde se întind atribuțiile lor), cât şi pentru organele de administrație şi de conducere (care nu au dreptul să restrângă sau să extindă după voință acțiunile de control, să împiedice verificarea unor obiective sau să ceară efectuarea unor intervenții inutile ori nelegale).

a) O primă limită a controlului economic, financiar şi gestionar este dată de faptul că, pentru a stabili în mod obiectiv şi principial situațiile de fapt şi conformitatea acestora cu normativele în vigoare, este necesar ca organele de control să nu fi contribuit în niciun fel la crearea situațiilor respective sau la întocmirea documentelor şi evidențelor care le reflectă; asemenea atribuții sunt incompatibile una cu alta şi nu pot fi cumulate de una şi aceeaşi persoană, decât în cazul particular al autocontrolului (care are un regim distinct);

b) în al doilea rând, pentru verificarea unei activități trebuie să existe obligatoriu o sursă de informare autentică şi accesibilă organului de control. Asta înseamnă că atunci când evidențele tehnico-operative şi registrele contabilității nu sunt ținute în ordine şi completate la zi, controlul economic, financiar şi gestionar nu se poate desfăşura în bune condiții, iar rezultatele lui nu sunt suficient de concludente. Accesibilitatea surselor de informare are în vedere nu numai aspectul formal sau juridic (dreptul de a le consulta),

dar şi posibilităţile organului de control de a înţelege şi interpreta respectivele informaţii, indiferent de forma lor de prezentare sau furnizare. Ne referim în special la cazurile în care informaţiile financiar-contabile sunt prelucrare şi furnizate de sistemele informatice modeme.

c) în al treilea rând, conţinutul şi complexitatea fiecărei acţiuni de control presupun un anumit profil, nivel de calificare si de competenţă al organului însărcinat să o efectueze. Asta înseamnă că nu orice verificare poate fi încredinţată oricărui organ de control economic, financiar şi gestionar.

d) Pe de altă parte, fiind un atribut al conducerii, controlul economic, financiar şi gestionar este, în principiu, inoperant faţă de şefii ierarhici; în caz contrar, s-ar denatura mecanismul organizării piramidale a funcţiilor de conducere, ajungându-se la un cerc vicios care paralizează sistemele funcţionale. Dar, în condiţiile unei reale democraţii şi ale consolidării statului de drept această limită este tot mai mult atenuată. Lărgirea cadrului organiza toric al controlului, intervenţia profesioniştilor independenţi, crearea unor organisme cu autonomie deplină în materie de control, ca şi rolul crescând pe care îl joacă mediile de informare în masă fac posibilă verificarea tuturor nivelurilor ierarhice, astfel încât nimeni şi sub niciun motiv să nu se poată sustrage controlului, inclusiv celui economic-financiar.

e) în multe cazuri, organele de control economic, financiar şi gestionar nu au dreptul să ia direct hotărâri în legătură cu orientarea activităţii viitoare a unităţilor sau compartimentelor verificate; potrivit normativelor în vigoare asemenea hotărâri sunt de competenţa organelor de conducere, organelor ierarhic superioare sau altor organe, fapt care generează o filieră specifică de propunere a măsurilor şi de adoptare a deciziilor, în contextul unor respon sabilităţi bine delimitate;

f) în sfârşit, alte restricţii şi limitări pot fi impuse prin înseşi obiectivele controlului (modul de selectare a acestora din ansamblul aspectelor posibile de controlat), de factori subiectivi sau personali (cum ar fi pregătirea orga nelor de control, inteligenţa şi perspicacitatea acestora, puterea de muncă şi capacitatea lor de sinteză) sau chiar de anumiţi factori sociali (eventuale raporturi de rudenie, de prietenie sau colegiale cu persoanele ce urmează a fi controlate). Evident, pot fi luate în discuţie şi alte influenţe, generate de modul de organizare şi de apreciere a muncii de control, cum sunt: cointe resarea materială a organelor de control, acordarea unor stimulente morale, poziţia conducerii faţă de aceste organe sau faţă de constatările şi propunerile lor, gradul de răspundere personală şi altele similare. Toate acestea generează limite si restricţii inerente în exercitarea cotidiană a controlului economic, financiar şi gestionar.

CAPITOLUL 2
Organizarea controlului ec financiar şi gestion

2.1. Preliminarii

Economia de piaţă generează numeroase şi esenţiale mutaţii în mecanismele de funcţionare ale economiei naţionale. Dintre acestea, cel puţin trei elemente influenţează hotărâtor modul de organizare si apoi de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar şi expertizei contabile.

Sunt afectate, în primul rând, structurile de organizare ale agenţilor economici, structuri care ţin direct şi nemijlocit de combinaţiile posibile ale formelor de proprietate asupra capitalului social (regii autonome şi societăţi comerciale, întreprinderi şi asociaţii cu capital privat, organizaţii cooperatiste, profesionale si social-obştesti, instituţii şi organisme publice finanţate de la buget). Formele juridice de proprietate dau naştere unor drepturi şi obligaţii specifice care se vor răsfrânge inevitabil şi asupra organizării, conducerii şi controlului activităţilor economice ce se desfăşoară în cadrul fiecărei unităţi patrimoniale.

în al doilea rând, în condiţiile economiei de piaţă, principala responsabilitate pentru administrarea diferitelor patrimonii revine agenţilor economici înşişi, respectiv unităţilor de diverse tipuri, iar în cadrul acestora organelor de conducere sau de administraţie, organelor financiar-contabile, persoanelor cu funcţii gestionare şi organismelor proprii de control. Asta înseamnă că formele proprii de control intern vor avea o pondere şi o importanţă mult mai mari.

în al treilea rând, economia de piaţă implică o reconsiderare a mecanismelor de mobilizare şi apoi de utilizare a resurselor financiare ale statului, fenomen ce implică un sistem financiar şi fiscal echilibrat si eficient, capabil să stimuleze sau să descurajeze anumite activităţi economice, concomitent cu asigurarea desfăşurării normale a tuturor acţiunilor finanţate de la buget.

Confruntată cu asemenea probleme de maximă importanţă şi actualitate, economia naţională, viaţa economică în ansamblul său are nevoie de un sistem special de protecţie împotriva dezechilibrelor şi a fenomenelor generatoare de riscuri. Acest sistem de protecţie este controlul economic, financiar şi gestionar, al cărui obiectiv principal îl constituie asigurarea corectitudinii şi eficienţei tuturor activităţilor, operaţiunilor şi tranzacţiilor de natură productivă, comercială sau financiară.

Dar, condiţiile noi în care se desfăşoară activităţile economice cer un anumit cadru de manifestare a controlului economic, financiar şi gestionar. Sunt necesare, în primul rând, o concepţie unitară cu privire la statutul controlului şi a funcţiilor sale în societatea modernă, precum şi precizarea riguroasă a conţinutului, ariei de cuprindere, modalităţilor de exercitare, scopului urmărit şi finalităţii acţiunilor de control. Alte precizări importante vizează atribuţiile şi competenţele diferitelor categorii de organe şi organisme implicate în munca de control, astfel încât interesele şi acţiunile agenţilor economici să nu vină în contradicţie cu interesele generale ale societăţii reprezentată prin stat.

Transformarea instituţiei controlului economic, financiar şi gestionar într-un sistem sau subsistem social de sine stătător, organizat în mod unitar, impune, pe de o parte, respectarea unor principii ferme şi unanim acceptate, iar, pe de altă parte, structurarea sistemului de control, în funcţie de cerinţele concrete ale mecanismului economic-financiar din fiecare etapă a evoluţiei sociale.

2.2. Principiile ce stau la baza organizării unitare a controlului economic, financiar şi gestionar

în conformitate cu legităţile generale ale organizării şi conducerii activităţilor economice, la baza organizării sistemului nostru de control economic, financiar şi gestionar stau patru principii fundamentale, după cum urmează:

a. Principiul prevederii şi organizării activităţilor economico-sociale

Potrivit acestui principiu, activităţilor economice pot face obiectul unor acţiuni de control numai în măsura în care sunt mai întâi bine organizate,

având stabilite anticipat, atât din punct de vedere al volumului şi structurii, cât şi sub aspect calitativ, modalitățile sau parametrii desfăşurării lor. în cazul unor activități pentru care nu s-au stabilit dinainte sarcini precise (în funcție de condițiile concrete), controlul rămâne fără obiect, putându-se face numai o informare de ansamblu asupra realităților existente. Mai mult decât atât, pentru a deveni efectiv controlabile, se impune ca, încă din faza de proiectare si organizare, să fie prevăzute şi incluse în sistem punctele şi momentele de intervenție, formele şi metodele de control care se vor utiliza.

b. Principiul autonomiei, competenței si autorității controlului

Pentru a desfăşura o muncă cu adevărat eficientă, organele de control trebuie să fie relativ independente față de unitatea sau activitatea controlată, astfel încât să poată acționa nestingherit în virtutea sarcinilor şi atribuțiilor pe care le au. Excluzând raporturile de subordonare directă, autonomia implică într-o măsură mai mare responsabilitatea organelor de control pentru calitatea verificărilor efectuate.

Pe de altă parte, calitatea muncii de control este influențată direct de competența profesională şi juridică a celor însărcinați cu această activitate. Competența profesională este asigurată prin nivelul de pregătire, volumul de cunoştințe sau priceperea organului de control, la care se adaugă unele calități personale dintre cele înnăscute ori dobândite prin experiență (re-prezentate, de exemplu, prin capacitatea de analiză şi sinteză, putere de selecție, spirit de orientare, forța de a pătrunde în intimitatea unor probleme complexe şi de a sesiza aspectele lor esențiale, receptivitate față de nou etc.). în schimb, competența juridică sau legală desemnează sfera de atribuții recunoscute de lege şi dreptul organelor de control de a acționa în cadrul acestora. Competența juridică este strâns legată de autoritatea controlului, reprezentând dreptul legitim, puterea organelor de control de a dispune măsuri obligatorii în sarcina unităților sau persoanelor verificate si chiar de a aplica sancțiuni celor vinovați.

c. Principiul adaptabilității controlului la structurile organizatorice si funcționale ale unităților sau activităților controlate

Controlul economic, financiar şi gestionar are în toate cazurile un obiect bine precizat, exercitându-se în cadrul ori asupra unor unități, sectoare sau compartimente determinate şi urmărind obiective ori având sarcini foarte precise, în aceste condiții, este necesar ca formele şi metodele de control să

fie suficient de suple sau de elastice, pentru a se adapta cu uşurinţă la specificul activităţilor controlate, la structurile lor de organizare şi desfăşurare, în caz contrar, rigiditatea controlului sau utilizarea unor metode stereotipe nu vor putea asigura eficienţa scontată. Avem în vedere faptul că astăzi controlul nu este şi nu poate fi un scop în sine; el reprezintă un mijloc potenţial de perfecţionare a activităţilor economice şi financiare, un instrument eficient de prevenire, identificare şi lichidare a stărilor de lucruri neconforme din domeniul economic.

Respectarea acestui principiu se înscrie în acţiunea mult mai largă de perfecţionare continuă a tehnicilor de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar, acţiune care este impusă de evoluţia foarte rapidă a metodelor de conducere, ca si de progresele înregistrate pe linia modernizării sistemului informaţional economic.

d. Principiul apropierii controlului de locurile unde se iau deciziile şi unde se concretizează răspunderile pentru administrarea patrimoniului

Aplicarea unui asemenea principiu urmăreşte, în principal, înlăturarea verigilor intermediare si inutile din munca de control. Avem în vedere faptul că activitatea de control economic, financiar şi gestionar este o latură inseparabilă a conducerii în economie, iar răspunderile pentru administrarea patrimoniului şi pentru realizarea sarcinilor propuse revin, în primul rând, unităţilor patrimoniale şi consiliilor lor de administraţie, în consecinţă, controlul trebuie efectuat mai întâi din interiorul unităţii, de către organele de conducere şi de organele specializate proprii, sau de la nivelurile imediat superioare. Controlul direct exercitat de persoanele cu atribuţii de conducere (directori, preşedinţi, şefi de secţii sau de sectoare, de compartimente funcţionale, de brigăzi sau echipe etc.) asupra locurilor de muncă de care răspund nemijlocit este în măsură să contribuie efectiv la instaurarea unui climat de ordine şi disciplină, la crearea premiselor pentru îndeplinirea exemplară a sarcinilor, la prevenirea păgubirii avutului public şi privat.

Apropierea controlului de activităţile economice accentuează caracterul democratic al acestuia si îi sporeşte eficienţa. Practica noastră economico-socială a demonstrat că este mult mai avantajos să identifici şi să înlături cu forţe şi prin mijloace proprii deficienţele existente, decât să aştepţi intervenţia (adesea tardivă şi ineficientă) a unor organe de control din afară. Cu atât mai mult, în condiţiile economiei de piaţă, trebuie să sporească răspunderea fiecărui colectiv şi fiecărui salariat pentru activitatea desfăşurată

şi rezultatele obţinute, iar controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să sprijine realizarea acestui deziderat.

Principiile ce stau la baza organizării controlului economic, financiar şi gestionar nu au un caracter limitativ şi nicio structură imuabilă. Pot fi formulate şi alte principii, după cum unele dintre ele pot primi alte interpretări[8], în orice caz, organizarea controlului economic, financiar şi gestionar nu poate face abstracţie de principiile generale ale conducerii societăţii, cum sunt de pildă principiul democratizării vieţii economico-sociale, principiul cooperării în muncă şi al răspunderii personale, principiul diviziunii muncii şi al specializării organelor de control.

2.3. Structura organizatorică şi funcţională a sistemului unitar de control economic, financiar şi gestionar

Pe baza principiilor enunţate mai sus, precum şi pe baza legislaţiei în vigoare, sistemul de control economic, financiar şi gestionar din România este organizat si funcţionează în mod unitar, cuprinzând, în principal, trei trepte distincte: controlul economic şi financiar exercitat de stat; controlul propriu al unităţilor patrimoniale; controlul extern independent sau neutru. Se adaugă acestora, ca module distincte şi cu caracter particular, alte forme de control, cum sunt, de exemplu, controlul efectuat de bănci asupra unităţilor pe care le creditează, acţiunile specifice de verificare întreprinse de organele de urmărire şi cercetare penală ş.a.

2.3.1. Controlul economic şi financiar exercitat de către stat

Acest control vizează probleme de ansamblu, dar şi unele aspecte de detaliu ale economiei naţionale şi implicaţiile lor în viaţa social-politică a ţării. El cuprinde, de fapt, două module distincte, respectiv controlul general economic exercitat de către stat şi controlul financiar şi fiscal exercitat de către stat.

* A se vedea M. Boulescu, I. Florea ş.a., *Control financiar şi expertiză contabilă,* Editura Academiei de Studii Economice, Bucureşti, 1989, pp. 28-29.

2.3.1.1. Controlul general economic exercitat de către stat

Controlul general economic exercitat de către stat are particularitatea că se exercită atât sub forma unui control general (reprezentând atribuțiile unor organisme ce inițiază acțiuni de control în contextul altor sarcini specifice), cât şi sub forma unui control specializat (efectuat de organe ale căror sarcini de bază se circumscriu integral activității de control).

în condițiile concrete ale țării noastre, controlul general economic se exercită direct de către organele puterii de stat (atât de puterea legislativă, cât şi de puterea executivă) sau prin intermediul unor organe specializate ale administrației de stat, cuprinzând:

A. controlul parlamentar;
B. controlul guvernamental;
C. controlul efectuat prin organismele specializate de control ale sta tului.

Evident, sarcinile de control ale acestor organisme sunt extrem de diverse şi sunt influențate de natura, conținutul şi structura celorlalte atribuții (de bază) care le revin în cadrul mecanismului economico-social, după cum urmează:

A. Controlul parlamentar reprezintă una dintre prerogativele esențiale ale statului de drept. Pe lângă atribuțiile politice şi legislative, cele două camere ale Parlamentului (Camera Deputaților şi Senatul) îndeplinesc importante funcții de control, inclusiv în domeniul economico-fmanciar. Asemenea atribuții se exercită sub diferite forme şi în diverse împrejurări. Avem în vedere, în primul rând, controlul efectuat cu ocazia analizei proiectelor, dezbaterii şi apoi adoptării legilor cu caracter economic, financiar şi fiscal, în egală măsură, controlul parlamentar cuprinde analiza şi aprobarea contului general de încheiere a exercițiului bugetar, controlul general asupra activității întregului aparat de stat, ca şi analizele efectuate de diferite comisii (permanente şi temporare) desemnate de Parlament să cerceteze modul în care se realizează, în diverse sectoare, politica economică şi socială a statului.

O formă specifică de manifestare a controlului parlamentar o constituie practica interpretării guvernului, prim-ministrului, miniştrilor sau altor persoane ce dețin demnități în economie. Rapoartele verbale sau scrise prezentate de cei interpelați folosesc Parlamentului pentru adoptarea unor decizii de politică economică şi socială, sub formă de legi sau hotărâri ale Camerei Deputaților ori Senatului.

B. Controlul guvernamental este în esența lui un control administrativ, derivat din sarcinile deosebit de complexe şi variate ce revin puterii executive. Acest control este mai cuprinzător şi mai analitic decât controlul parlamentar şi are un caracter atât preventiv, cât şi ulterior. El vizează întreaga activitate economică şi financiară a sectorului public al economiei (regii autonome, societăți comerciale cu capital majoritar de stat, instituții publice), precum si raporturile agenților economici privați cu societatea şi cu bugetul statului.

Controlul guvernamental se realizează în practică în două forme distincte.

în primul caz, avem în vedere atribuțiile de control ce revin în mod direct şi nemijlocit guvernului şi structurilor sale subordonate (ministere, departamente, prefecturi, primării). Aceste atribuții se împletesc organic cu actele de administrație propriu-zise şi cu sarcinile de coordonare, vizând aspecte cum sunt:

- elaborarea şi apoi realizarea planurilor sau programelor de dez voltare (inclusiv a celor de implementare a reformei);
- întocmirea şi execuția bugetului de stat;
- corecta aplicare în administrația de stat a legilor adoptate de Parla ment şi a hotărârilor proprii.

In cel de-al doilea caz, controlul guvernamental se realizează prin intermediul unor organisme specializate, respectiv **Autoritatea de Control a Guvernului (ACG)** şi **Departamentul pentru lupta antifraudă.**

Autoritatea de Controla Guvernului exercită controlul administrativ intern privind respectarea prevederilor legale în cadrul aparatului de lucru al guvernului, în ministere, în celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, precum şi la regiile autonome, companiile şi societățile naționale sau la societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat.

In realizarea rolului său, Autoritatea de Control a Guvernului îndeplineşte următoarele *atribuții:*

a) exercită controlul asupra activității autorităților şi instituțiilor pu blice centrale şi locale, dispus de prim-ministru;
b) urmăreşte implementarea politicilor si strategiilor în domeniul con trolului;
c) inițiază si avizează proiecte de acte normative în domeniul con trolului;

d) urmăreşte şi evaluează periodic rezultatele obținute din valorifi carea actelor de control ale entităților cu atribuții de control, în colaborare cu Ministerul Finanțelor Publice;
e) supraveghează respectarea Ghidului controlului şi a Codului de conduită în vederea implementării măsurilor de responsabilizare a personalului cu atribuții de control;
f) promovează politica de dialog social pe probleme specifice activi tății de control;
g) verifică sesizările primite direct de la prim-ministru şi de la Admi nistrația Prezidențială;
h) propune măsuri de corectare a disfuncționalităților sesizate în activitatea de control, pe care le înaintează primului-ministru sau, după caz, ministerelor de resort.

Instituțiile, autoritățile publice şi operatorii economici au obligația să pună la dispoziția reprezentanților Autorității documentele şi informațiile solicitate.

Pentru realizarea atribuțiilor sale, personalul Autorității efectuează controale directe, întocmind rapoarte de control, procese-verbale, informări, sinteze, după caz. Aceste acte, avizate de ministrul delegat pentru controlul implementării programelor cu finanțare internațională si urmărirea aplicării aquis-ului comunitar, sunt prezentate primului ministru, însoțite de propuneri. Propunerile aprobate de primul ministru se transmit instituțiilor vizate, care, în termen de 30 de zile, au obligația de a comunica Autorității măsurile luate.

Departamentul pentru lupta antifraudă este instituția de contact cu Oficiul European de Luptă Antifraudă şi are următoarele atribuții:

a) asigură coordonarea luptei antifraudă şi protejarea intereselor fi nanciare ale Uniunii Europene în România;
b) efectuează controlul obținerii, derulării sau utilizării fondurilor provenite din programele de asistență ale Uniunii Europene;
c) asigură şi facilitează cooperarea dintre instituțiile naționale im plicate în protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene în România, precum şi între acestea şi Oficiul European de Luptă Antifraudă şi statele membre ale Uniunii Europene;
d) inițiază şi avizează proiecte de acte normative privind protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene în România în vederea armonizării legislative în domeniu;

e) culege, analizează şi prelucrează datele în scopul realizării anali zelor relevante în domeniul protecţiei intereselor financiare ale Uniunii Europene în România;
f) elaborează şi coordonează programe de perfecţionare, stagii de pregătire şi instruire în domeniul luptei antifraudă.

Departamentul primeşte sesizările Oficiului European de Luptă Antifraudă sau din alte surse ori se sesizează din oficiu cu privire la posibile nereguli ce afectează interesele financiare ale Uniunii Europene, efectuează controalele corespunzătoare şi pune la dispoziţia Oficiului European de Luptă Antifraudă actul de control cuprinzând aspectele constatate, precum şi toate datele şi informaţiile cerute.

în cazul constatării unor elemente de natură infracţională în gestionarea fondurilor comunitare, după efectuarea tuturor operaţiunilor necesare, actul de control este transmis parchetului competent din punct de vedere material să efectueze urmărirea penală, în vederea luării de îndată a măsurilor legale pentru indisponibilizarea fondurilor, recuperarea prejudiciului şi restituirea acestuia, precum şi pentru tragerea la răspundere penală a persoanelor vinovate.

La solicitarea Oficiului European de Luptă Antifraudă reprezentanţii acestuia pot participa direct la controalele efectuate de Departament. Reprezentanţii Oficiului European de Luptă Antifraudă au acces la toate datele şi informaţiile care au stat la baza întocmirii actului de control, în condiţiile legii.

C. Controlul efectuat prin alte organisme specializate de control ale statului este tot un control de esenţă administrativă, dar care îşi limitează activitatea la domenii strict determinate ale vieţii economice şi sociale, cum sunt: asigurarea calităţii produselor şi serviciilor, respectarea politicii guvernamentale şi a prevederilor legale în domeniul preţurilor şi tarifelor, corecta utilizare a instalaţiilor cu grad ridicat de pericol (cazane, recipiente sub presiune, instalaţii de ridicat, aparatură de măsurare şi control), activitatea comercială, protecţia concurenţei, respectarea standardelor româneşti şi internaţionale, sistematizare şi construcţii, protecţia mediului etc. Pentru controlul acestor activităţi sau aspecte, în orice ţară, statul înfiinţează inspecţii, inspectorate şi oficii de profil, care au rolul de a veghea la stricta respectare a legislaţiei pentru fiecare domeniu în parte.

Dintre organismele specializate de control ale statului un rol deosebit revine **Autorităţii Naţionale pentru Protecţia Consumatorilor,** care

funcţionează ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, în subordinea Guvernului şi în coordonarea prim-ministrului.

Autoritatea coordonează şi realizează strategia şi politica guvernului în domeniul protecţiei consumatorilor, acţionează pentru prevenirea şi combaterea practicilor care dăunează vieţii, sănătăţii, securităţii şi intereselor economice ale consumatorilor.

în subordinea autorităţii funcţionează, ca unităţi cu personalitate juridică, oficiile judeţene pentru protecţia consumatorilor, Oficiul pentru Protecţia Consumatorilor al Municipiului Bucureşti şi Centrul Naţional pentru încercarea şi Expertizarea Produselor „Larex" Bucureşti, în structura Oficiului pentru Protecţia Consumatorilor al Municipiului Bucureşti funcţionează Laboratorul pentru analiza calităţii vinurilor şi băuturilor alcoolice.

în exercitarea atribuţiilor ce îi revin autoritatea colaborează cu ministerele, cu alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi locale şi cu organismele neguvernamentale.

2.3.1.2. Controlul financiar si fiscal exercitat de către stat

Controlul financiar şi fiscal exercitat de către stat se caracterizează prin aceea că este în totalitate un control specializat, care urmăreşte în principal consolidarea echilibrului financiar, monetar si valutar, prin asigurarea resurselor financiare ale statului, încurajarea sau descurajarea unor activităţi economice, întărirea monedei naţionale şi respectarea strictă a legislaţiei financiare şi fiscale. El se exercită la toate nivelurile şi în toate structurile economiei naţionale de către organe aparţinând Curţii de Conturi a României, Ministerului Finanţelor Publice şi organelor financiare locale.

A. Curtea de Conturi este un organism indispensabil oricărui stat modern, care poartă răspunderea administrării gestiunilor publice.

în România Curtea de Conturi a fost reînfiinţată, este organizată şi funcţionează în baza Legii nr. 94/8 septembrie 1992, cu modificările ulterioare[9].

Curtea de Conturi este instituţia supremă de control financiar ulterior extern asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public. Curtea de Conturi

[9] Legea nr. 77 din 31 ianuarie 2002 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 104 din 7 februarie 2002.

a avut şi unele atribuţii jurisdictionale în domeniul financiar. Ea funcţionează pe lângă Parlament, dar îşi exercită funcţiile în mod independent, în conformitate cu Constituţia şi celelalte legi. Curtea decide în mod autonom asupra programului său de control. Acţiunile de control ale Curţii se iniţiază din oficiu şi nu pot fi oprite decât de Parlament şi numai în cazul depăşirii competenţelor legale. De asemenea, Parlamentul este singurul care poate cere (prin hotărâre a Senatului sau a Camerei Deputaţilor) efectuarea unor controale. Nicio altă autoritate publică nu mai poate obliga Curtea de Conturi la aceasta.

în exercitarea atribuţiilor sale, Curtea de Conturi are acces neîngrădit la toate actele, documentele si informaţiile necesare, indiferent care sunt persoanele juridice sau fizice deţinătoare. Toate persoanele juridice şi fizice supuse controlului sau jurisdicţiei Curţii de Conturi sunt obligate să-i transmită actele, documentele şi informaţiile solicitate la termenele stabilite de Curte şi să-i asigure accesul în sediile lor, dacă aceasta hotărăşte efectuarea controlului sau cercetarea la faţa locului. Periodic, Curtea de Conturi înaintează Parlamentului şi, prin Camerele de conturi judeţene, consiliilor locale rapoarte în domeniile în care este competentă. Raportul anual al Curţii se publică în Monitorul Oficial. De asemenea, Curtea de Conturi are un buget propriu, prevăzut distinct în bugetul de stat, colaborează cu organisme internaţionale de profil şi poate executa controlul gestionării fondurilor străine puse la dispoziţia României.

Personalul de bază al Curţii de Conturi îl reprezintă cei 18 consilieri de conturi care formează plenul. La şedinţele plenului Curţii participă procurorul general financiar, la cele ale comitetului de conducere participă şi secretarul general, iar ca invitaţi, specialişti cu înaltă calificare din domeniile de activate ce intră în competenţa Curţii.

Curtea de Conturi a României are organe proprii în teritoriu, care sunt Camerele de conturi judeţene, prin care se exercită funcţiile de control ale Curţii.

Camera de conturi judeţeană se compune din direcţia de control financiar ulterior. Direcţiile de control financiar ulterior judeţene şi a municipiului Bucureşti sunt formate din controlori financiari şi sunt conduse de un director şi un director adjunct.

Atribuţiile de control ale Curţii de Conturi se realizează prin secţia de control ulterior. Curtea de Conturi îşi exercită funcţia de control financiar ulterior extern asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public, precum şi asupra

modului de gestionare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale. Prin controlul său, Curtea de Conturi urmăreşte respectarea legii în gestionarea mijloacelor materiale şi băneşti. De asemenea, Curtea de Conturi analizează calitatea gestiunii financiare din punct de vedere al economicităţii, eficienţei şi eficacităţii.

Pentru exercitarea acestei funcţii, Curtea de Conturi verifică:

a) formarea şi utilizarea resurselor bugetului de stat, ale bugetului asigurărilor sociale de stat şi ale bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale, precum şi mişcarea fondurilor între aceste bugete;
b) constituirea, utilizarea şi gestionarea fondurilor speciale şi a fon durilor de tezaur;
c) formarea şi gestionarea datoriei publice şi situaţia garanţiilor guver namentale pentru credite interne şi externe;
d) utilizarea alocaţiilor bugetare pentru investiţii, a subvenţiilor, trans ferurilor şi a altor forme de sprijin financiar din partea statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale;
e) constituirea, administrarea şi utilizarea fondurilor publice de către instituţiile publice autonome cu caracter comercial şi financiar şi de către organismele autonome de asigurări sociale;
f) situaţia, evoluţia şi modul de administrare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale de către instituţiile publice, regiile autonome, societăţile comerciale sau de către alte persoane juridice în baza unui contract de concesiune sau închiriere;
g) constituirea, utilizarea şi gestionarea resurselor financiare privind protecţia mediului, îmbunătăţirea calităţii condiţiilor de viaţă şi de muncă;
h) utilizarea fondurilor provenite din asistenţa financiară acordată României de Uniunea Europeană şi din alte surse de finanţare internaţională; i) utilizarea fondurilor puse la dispoziţie României de către Uniunea

Europeană prin Programul SAP ARD şi a cofinanţării aferente; j) alte domenii în care, prin lege, s-a stabilit competenţa Curţii. ***Controlul ulterior*** al Curţii de Conturi vizează toate gestiunile publice. Principalele atribuţii de control ulterior se referă la verificarea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat, conturilor anuale de execuţie a bu-

getelor fondurilor speciale, conturilor fondurilor de tezaur, contului anual al datoriei publice a statului şi situaţiei garanţiilor guvernamentale acordate pentru credite interne şi externe primite de către alte persoane juridice.

Pentru aprecierea cât mai corectă a conturilor anuale enumerate mai sus, Curtea îşi stabileşte un program propriu de control, în baza căruia verifică pe parcursul exerciţiului bugetar şi la finele acestuia următoarele:

a) conturile gestiunilor publice de bani, alte valori şi de bunuri ma teriale publice;
b) conturile execuţiei de casă a bugetelor publice;
c) conturile de execuţie ale subvenţiilor şi alocaţiilor bugetare pentru investiţii acordate altor beneficiari decât instituţiile publice;
d) bilanţurile si conturile de execuţie ale ordonatorilor de credite bu getare şi ale administratorilor care gestionează fonduri ce se supun regimului bugetului public;
e) conturile operaţiunilor referitoare la datoria publică.

Este de competenţa Curţii să stabilească limite valorice minime de la care conturile enunţate anterior sunt supuse controlului său în fiecare exer-ciţiu bugetar.

Prin verificarea conturilor Curtea constată dacă:

a) conturile supuse controlului său sunt exacte şi conforme cu reali tatea şi dacă inventarierea patrimoniului public a fost făcută la termenele şi în condiţiile stabilite de lege;
b) veniturile statului, unităţilor administrativ-teritoriale, asigurărilor sociale de stat si ale instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din mijloacele extrabugetare au fost legal stabilite şi încasate la termenele prevăzute de lege;
c) cheltuielile au fost angajate, lichidate, ordonanţate, plătite si înre gistrate conform reglementărilor legale si în concordanţă cu prevederile legii bugetare;
d) modificările aduse prevederilor iniţiale ale bugetelor sunt autori zate şi dacă s-au făcut în condiţiile legii;
e) subvenţiile si alocaţiile pentru investiţii s-au acordat de la buget sau din fonduri speciale, în condiţiile legii, şi s-au utilizat conform destinaţiilor stabilite;
f) contractarea şi utilizarea împrumuturilor de stat, rambursarea ra telor scadente ale acestora şi plata dobânzilor aferente s-au făcut în condiţiile legii;

g) creanțele şi obligațiile statului şi ale unităților administrativ-teritoriale sunt îndreptățite sau garantate, iar activele sunt protejate potrivit legii.

Sunt supuse controlului Curţii de Conturi:

a) statul şi unitățile administrativ-teritoriale, în calitate de persoane juridice de drept public, cu serviciile si instituțiile lor publice, autonome sau neautonome;
b) Banca Națională a României;
c) regiile autonome;
d) societățile comerciale la care statul, unitățile administrativ-teritoriale, instituțiile publice sau regiile autonome dețin, singure sau împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social;
e) organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură, care gestionează bunuri, valori sau fonduri, într-un regim legal obligatoriu, în condițiile în care prin lege sau prin statutele lor se prevede acest lucru.

De asemenea, Curtea de Conturi controlează execuția bugetelor Senatului, Camerei Deputaților, Preşedinției şi Guvernului, înaltei Curți de Casație şi Justiție, Curții Constituționale, Consiliului Legislativ şi Avocatului Poporului, în schimb, execuția bugetului propriu al Curții se aprobă de Parlament.

Rolul acestor controale este acela de a da descărcarea de gestiune pentru fiecare exercițiu financiar. Trebuie avut în vedere faptul că, în România, Curtea de Conturi este singurul organism competent să hotărască asupra descărcării de gestiune pentru organismele şi instituțiile publice. Orice decizie a autorității executive privind descărcarea de gestiune nu este decât provizorie.

în exercitarea atribuțiilor sale de control ulterior Curtea de Conturi poate hotărî efectuarea de controale şi la persoanele juridice care:

a) beneficiază de garanții guvernamentale pentru credite, de subvenții sau de alte forme de sprijin financiar din partea statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a instituțiilor publice;
b) administrează, în baza unui contract de concesiune sau închiriere, bunuri aparținând domeniului public sau privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
c) sunt societăți de investiții financiare, asociații şi fundații care utilizează fonduri publice;

La aceste categorii de persoane, Curtea de Conturi urmăreşte, în principal:

a) exactitatea şi realitatea bilanţurilor contabile şi a conturilor de profit şi pierdere;
b) îndeplinirea obligaţiilor financiare către buget sau către alte fonduri stabilite prin lege;
c) utilizarea fondurilor alocate de la buget sau din fonduri speciale, conform destinaţiei stabilite;
d) calitatea gestiunii economico-financiare, dacă prin aceasta se afec tează drepturile statului, unităţilor administrativ-teritoriale sau instituţiilor publice ori se creează obligaţii în sarcina acestora;
e) economicitatea, eficacitatea şi eficienţa fondurilor publice.

Curtea de Conturi exercită controlul la sediul său ori la faţa locului. Controlorii financiari desemnaţi să verifice conturile întocmesc rapoarte în care prezintă constatările şi concluziile lor şi formulează propuneri cu privire la măsurile ce urmează a fi luate în legătură cu situaţia conturilor, în cazul în care conturile prezentate nu întrunesc condiţiile care să facă posibilă verificarea lor, controlorii le restituie titularilor acestora, fixând termenul până la care să se facă completarea sau refacerea lor. Dacă titularii conturilor nu se conformează acestei măsuri, completarea sau refacerea conturilor se face, pe cheltuiala acestora, de către un expert contabil numit de Curtea de Conturi.

Rapoartele asupra conturilor sunt examinate de complete formate după cum urmează:

a) trei consilieri de conturi din Secţia de control financiar ulterior, pentru ordonatorii principali de credite ale căror bugete se aprobă prin lege;
b) directorul direcţiei de control financiar ulterior, directorul adjunct sau şeful de serviciu şi un controlor financiar, altul decât cel care a efectuat controlul, pentru ordonatorul de credite;
c) directorul, directorul adjunct al direcţiei de control financiar ulte rior ai Camerei de Conturi a Municipiului Bucureşti şi un şef de serviciu.

Asupra rapoartelor, completul pronunţă încheieri prin care dispune fie descărcarea de gestiune, fie sesizarea instanţelor, pentru stabilirea răspunderii juridice potrivit legii.

în afară de atribuţiile de control, Curtea de Conturi are şi alte atribuţii şi competenţe, cum ar fi:

a) să înainteze Parlamentului sau, prin Camerele de Conturi județene, autorităților publice deliberative ale unităților administrativ-teritoriale rapoarte pe domeniile în care este competentă, ori de câte ori consideră necesar;
b) să avizeze, la cererea Senatului sau a Camerei Deputaților, proiec tul bugetului de stat şi proiectele de lege în domeniul finanțelor şi al contabilității publice sau cele prin a căror aplicare ar rezulta o diminuare a veniturilor sau o majorare a cheltuielilor aprobate prin legea bugetară;
c) să avizeze înființarea de către Guvern sau ministere a unor organe de specialitate în subordinea lor;
d) să evalueze activitatea de control financiar propriu a persoanelor juridice controlate;
e) să solicite organelor de control financiar şi ale Băncii Naționale a României verificarea, cu prioritate, a unor obiective, în cadrul atri buțiilor lor legale;
f) să ceară şi să utilizeze, pentru exercitarea funcțiilor sale de control, rapoartele celorlalte organisme cu atribuții de control financiar.

în baza constatărilor rezultate din controlul efectuat, Curtea de Conturi are dreptul să decidă:

a) suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor le gale din domeniul financiar, contabil şi fiscal;
b) blocarea fondurilor bugetare sau speciale, atunci când se constată utilizarea nelegală sau ineficientă a acestora;
c) înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă controlată, corectarea bilanțurilor contabile, a conturilor de profit şi pierderi şi a conturilor de execuție.

B. Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

începând cu data de l octombrie 2003, a fost înființată **Agenția Națională de Administrare Fiscală,** entitate care înglobează toate funcțiile de administrare fiscală realizate anterior în cadrul departamentului specializat din Ministerul Finanțelor Publice.

Acesta Agenție, care a devenit operațională la l ianuarie 2004, are în subordine structurile de administrare şi colectare a veniturilor la bugetul de stat din cadrul Direcțiilor finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti şi Direcției generale de administrare a marilor contribuabili şi îşi

desfăşoară activitatea în domeniul impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi al altor venituri bugetare, prin intermediul procedurilor de gestiune, colectare, control fiscal, soluţionare a contestaţiilor şi dezvoltarea unor relaţii de parteneriat cu contribuabilii, inclusiv prin acordarea de servicii de asistenţă.

Pentru administrarea marilor contribuabili din municipiul Bucureşti şi din judeţul Ilfov s-a înfiinţat o Direcţie generală de administrare a acestora. De asemenea, la nivel teritorial funcţionează servicii pentru administrarea marilor contribuabililor de pe raza fiecărui judeţ.

Obiectivele generale ale ANAF sunt reprezentate de:

- colectarea veniturilor bugetului de stat;
- exercitarea prerogativelor stabilitate de lege prin aplicarea unui tratament echitabil tuturor contribuabililor;
- aplicarea unitară a legislaţiei din domeniul vamal.

Pentru realizarea acestor obiective, ANAF are următoarele atribuţii (le avem în vedere mai ales pe cele privitoare la activitatea de control):

- asigură aplicarea corectă, unitară şi nediscriminatorie a legislaţiei fiscale;
- acţionează pentru prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale;
- exercită controlul operativ şi inopinat privind prevenirea, desco perirea şi combaterea oricăror acte şi fapte din domeniul financiar, fiscal şi vamal care au ca efect evaziunea fiscală;
- exercită urmărirea, supravegherea şi controlul fiscal pe teritoriu României;
- exercită activităţi de investigare fiscală cu ocazia efectuării contro lului fiscal;
- exercită activităţi de inspecţie vamală şi de control vamal ulterior;
- elaborează proceduri de administrare a impozitelor şi taxelor;
- urmăreşte depunerea de către contribuabili a declaraţiilor de im punere;
- iniţiază şi desfăşoară acţiuni legale în cazul neîndeplinirii de către contribuabili a obligaţiilor declarative si de plată;
- elaborează şi aplică procedurile de impunere;
- urmăreşte încurajarea conformării voluntare a contribuabililor prin dezvoltarea serviciilor oferite acestora, menite să faciliteze înde plinirea obligaţiilor fiscale;
- elaborează proceduri privind activitatea de informare şi de îndru mare a contribuabililor;

- elaborează şi aplică proceduri interne privind executarea silită;
- soluționează contestațiile împotriva actelor administrative fiscale;
- alte atribuții stabilite de lege.

Pentru îndeplinirea atribuțiilor sale, ANAF este autorizată:

- să exercite nemijlocit şi neîngrădit inspecția fiscală, controlul fi nanciar şi vamal;
- să dea dispoziții agenților economici, în urma controlului, să ia măsuri de respectare a legii;
- să aplice sancțiuni, în condițiile legii;
- să aprobe înlesniri, restituiri şi compensări la plata impozitelor şi taxelor;
- să ia măsurile asigurătorii şi să aplice măsurile de executare silită;
- să soluționeze plângerile şi petițiile care îi sunt adresate.

Din punct de vedere al controlului, ne interesează în mod deosebit aici activitatea de inspecție fiscală realizată de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit şi neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere şi plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.

Obiectivele acestui control sunt reprezentate de:

a. constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezul tând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor per soane privind legalitatea şi conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în ve derea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;
b. analiza şi evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;
c. sancționarea faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

Pentru atingerea acestor obiective, organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
d) solicitarea de informații de la terți;
e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată;
f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
g) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
h) efectuarea de investigații fiscale;
i) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale.

Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;
b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârşitul perioadei controlate anterior. La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii trei ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă:

- există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- nu au fost depuse declarații fiscale;
- nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat.

Inspecția fiscală se desfăşoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului. Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfăşura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.

Trebuie arătat că inspecția fiscală se desfăşoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului, dar se poate desfăşura şi în afara programului lui de lucru, cu acordul scris al acestuia şi cu aprobarea conducătorului organului fiscal.

Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, şi nu poate fi mai mare de trei luni. în cazul contribuabililor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de şase luni.

Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Ea va fi efectuată în aşa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă şi să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale. Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție si alte sume datorate bugetului general consolidat şi pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale şi până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Inspecția fiscală se organizează şi se desfăşoară în baza unor programe anuale, trimestriale şi lunare aprobate în condițiile stabilite prin ordin al preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin acte ale autorităților administrației publice locale, după caz.

La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție şi ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control, începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.

La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele şi informațiile solicitate pentru inspecția fiscală, în declarație se va menționa şi faptul că au fost restituite toate documentele solicitate şi puse la dispoziție de contribuabil.

Contribuabilii au obligaţia să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecţiei fiscale, în termenele şi condiţiile stabilite de organele de inspecţie fiscală.

Contribuabilul are obligaţia să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informaţii, să prezinte la locul de desfăşurare a inspecţiei fiscale toate documentele, precum şi orice alte date necesare clarificării situaţiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Autoritatea Naţională a Vămilor

începând cu data de 13 octombrie 2003, Direcţia Generală a Vămilor a devenit Autoritatea Naţională a Vămilor, în prezent fiind organizată şi funcţionând în conformitate cu prevederile H.G. nr. 165/2005, având ca principală sarcină punerea în aplicare a politicii comerciale a României, în deplină înţelegere cu angajamentele asumate de ţara noastră în procesul de aderare la Uniunea Europeană.

în prezent, Autoritatea Naţională a Vămilor funcţionează ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Finanţelor Publice - Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, având în componenţă 10 direcţii regionale vamale.

în esenţă, Autoritatea Naţională a Vămilor asigură aplicarea strategiei şi programului de guvernare în domeniul vamal, îndeplinind în acest sens atribuţiile stabilite prin lege. Astfel, pentru realizarea obiectului său de activitate Autoritatea Naţională a Vămilor exercită, în principal, următoarele *atribuţii:*

- organizează, îndrumă şi controlează activitatea direcţiilor regionale vamale şi a birourilor vamale din subordine;
- ia măsuri de prevenire şi combatere a oricăror infracţiuni şi contra venţii în domeniul vamal;
- participă împreună cu alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale la elaborarea proiectelor de acte normative în do meniul vamal;
- aplică măsurile cu caracter vamal rezultate din acordurile de liber schimb sau comerţ liber încheiate între România, pe de o parte, şi Uniunea Europeană sau ţările aflate în curs de integrare în Uniunea Europeană, pe de altă parte;
- elaborează norme metodologice pentru organele proprii de control;
- elaborează şi adoptă norme tehnice pentru introducerea procedu rilor simplificate de vămuire;

- elaborează propuneri privind sistematizarea şi armonizarea legisla
  ţiei vamale;
- coordonează şi îndrumă activitatea direcţiilor regionale vamale şi
  a birourilor vamale pe linia prevenirii şi combaterii traficului ilicit
  de droguri, arme, explozivi, obiecte din patrimoniul cultural na
  ţional;
- urmăreşte, în cooperare cu celelalte organe abilitate ale statului,
  cazurile de spălare a banilor prin operaţiuni vamale;
- verifică modul de declarare de către titularul operaţiunii vamale
  sau de către comisionarul vamal a drepturilor cuvenite bugetului
  de stat;
- încasează şi virează aceste drepturi la bugetul de stat; stabileşte
  eventualele diferenţe prin controale ulterioare şi asigură încasarea
  acestora;
- controlează mijloacele de transport încărcate cu mărfuri de import,
  export sau aflate în tranzit, precum şi bagajele însoţite sau neîn
  soţite ale călătorilor care trec frontiera de stat a României şi verifică
  legalitatea şi regimul vamal al acestora, potrivit reglementărilor
  vamale în vigoare;
- reţine, în vederea confiscării, mărfurile care fac obiectul unor aba
  teri de la legislaţia vamală şi pentru care legea prevede o astfel de
  sancţiune;
- verifică pe timp de zi şi de noapte, clădiri, depozite, terenuri, sedii

  şi alte obiective şi poate preleva, în condiţiile legii, probe pe care
  le analizează în laboratoarele acreditate sau proprii în vederea iden
  tificării şi expertizării mărfurilor supuse vămuirii;
- efectuează investigaţii, supravegheri şi verificări în cazurile în care
  sunt semnalate situaţii de încălcare a legislaţiei vamale de

către persoane fizice şi juridice;
- verifică registre, corespondenţa şi alte forme de evidenţă şi are dreptul de a cere oricărei persoane fizice sau juridice să prezinte, fără plată, documentaţia şi informaţiile privind operaţiunile vamale;
- sesizează organele de urmărire penală competente atunci când există indiciile săvârşirii unor infracţiuni;
- realizează, în cadrul controlului vamal ulterior, verificarea oricăror documente, registre şi evidenţe referitoare la mărfurile vămuite;
- controlul se poate face la orice persoană care se află în posesia

acestor acte sau deține informații în legătură cu acestea; controlul ulterior se efectuează pe o perioadă de cinci ani de la acordarea liberului de vamă;

- asigură sistemului informatic integrat vamal datele şi prelucrările acestora pentru statistica vamală şi de comerţ exterior; gestionează informațiile cu privire la colectarea datoriei vamale;
- organizează, prin Şcoala de Finanțe Publice şi Vamă, programe de formare, pregătire şi perfecționare profesională a personalului vamal;
- organizează şi asigură alocarea, mişcarea, evidența şi controlul mijloacelor şi echipamentelor din dotarea Autorității Naționale a Vămilor;
- colaborează, pe bază de protocol, cu structurile Ministerului Administrației şi Internelor abilitate, precum şi cu alte organe ale statului sau asociații patronale, cu atribuții în aplicarea legii ori interesate în realizarea politicii vamale;
- cooperează, pe bază de reciprocitate, cu autoritățile vamale ale altor state, precum şi cu organismele internaționale de specialitate, în vederea prevenirii, cercetării şi combaterii fraudelor vamale.

Pentru promovarea intereselor României, din punct de vedere vamal, precum şi pentru o mai bună conlucrare cu forurile internaționale, Autoritatea Națională a Vămilor are reprezentanți permanenți la Misiunea României pe lângă Uniunea Europeană sau în cadrul altor organisme internaționale, asigurându-se astfel o legătură operativă pe probleme vamale.

Garda financiară este organizată şi funcționează în subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Garda financiară exercită controlul operativ şi inopinat privind prevenirea, descoperirea şi combaterea oricăror acte şi fapte care au ca efect evaziunea şi frauda fiscală, cu excepția stabilirii diferențelor de impozite, taxe şi contribuții, precum şi a dobânzilor şi penalităților aferente acestora, a urmăririi, încasării veniturilor bugetare şi soluționării contestațiilor.

Garda financiară are în structură Comisariatul general şi comisariatele regionale, respectiv Comisariatul Municipiului Bucureşti, care au în componență secțiile județene arondate.

Comisariatul general este structura centrală a Gărzii financiare, care, sub conducerea comisarului general, asigură realizarea strategiei de control, urmăreşte modul de realizare a atribuțiilor încredințate comisariatelor regio-

nale şi Comisariatului Municipiului Bucureşti, stabileşte măsuri operative pentru eficiența controlului curent şi a controlului tematic. Comisarii din Comisariatul general al Gărzii financiare au competență de control operativ şi inopinat pe întreg teritoriul țării.

In structura Comisariatului general se pot organiza servicii, birouri şi alte compartimente funcționale prin decizie a comisarului general, cu avizul ministrului finanțelor publice.

Comisariatele regionale se organizează ca unități zonale cu competențe teritoriale limitate, care conduc şi supraveghează activitatea de control operativ şi inopinat pentru secțiile județene arondate. Comisarii din comisariatele regionale au competență de control operativ şi inopinat în secțiile județene arondate.

în vederea realizării atribuțiilor sale, pentru combaterea actelor şi faptelor de evaziune şi fraudă fiscală, Garda financiară efectuează controlul operativ şi inopinat cu privire la:

a) respectarea actelor normative în scopul prevenirii, descoperirii şi combaterii oricăror acte şi fapte interzise de lege;
b) respectarea normelor de comerț, urmărind prevenirea, depistarea şi înlăturarea operațiunilor ilicite;
c) modul de producere, depozitare, circulație şi valorificare a bunu rilor, în toate locurile şi spațiile în care se desfăşoară activitatea agenților economici;
d) participarea, în colaborare cu organele de specialitate ale altor ministere şi instituții specializate, la acțiuni de depistare şi com batere a activităților ilicite care generează fenomene de evaziune şi fraudă fiscală.

Personalul Gărzii financiare execută două categorii de operațiuni de control:

- operațiuni de control curent;
- operațiuni de control tematic.

Controlul curent se execută operativ şi inopinat, pe baza legitimației de control, a insignei de împuternicire şi a ordinului de serviciu, în timp ce *controlul tematic* se execută de către comisarii Gărzii financiare în baza ordinelor date de conducerea Ministerului Finanțelor Publice şi de comisarul general, acestea stabilind obiectivele de verificat, entitățile supuse controlului, perioada asupra căreia se efectuează verificarea, precum şi durata controlului.

La orice acțiune de control participă minimum doi comisari, iar la acțiunile de control cu grad sporit de periculozitate echipele de comisari vor fi însoțite de membri ai subunităților specializate de intervenție rapidă ale poliției.

în urma controalelor efectuate, Garda financiară încheie acte de control operativ şi inopinat, constată prin proces-verbal contravențiile săvârşite şi aplică amenzile legale. Actele de control întocmite de comisarii Gărzii financiare sunt acte administrative de control şi se comunică direcțiilor generale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială se află sediul social al agentului economic controlat, pentru luarea măsurilor fiscale, sau organelor de urmărire penală, după caz. Actele prin care sunt dispuse măsurile cu caracter imediat rezultate din controlul efectuat de către comisarii Gărzii financiare, a căror executare este în sarcina entităților verificate, constituie acte opozabile entităților respective.

Trebuie făcută precizarea că personalul Gărzii financiare nu poate fi antrenat în acțiuni de control fiscal de natura celor privind stabilirea, urmărirea şi încasarea veniturilor bugetare.

în îndeplinirea atribuțiilor care le revin, comisarii Gărzii financiare sunt în drept:

a) să efectueze controale în spațiile în care se produc, se depozitează sau se comercializează bunuri ori se desfăşoară activități ce cad sub incidența actelor normative în vigoare cu privire la prevenirea, descoperirea şi combaterea oricăror acte şi fapte care sunt interzise de acestea;
b) să verifice respectarea reglementărilor legale privind circulația mărfurilor pe drumurile publice, în porturi, căi ferate şi fluviale, aeroporturi, în vecinătatea punctelor vamale, antrepozite, zone libere, precum şi în alte locuri în care se desfăşoară o asemenea activitate;
c) să verifice legalitatea activităților desfăşurate, existența şi autenti citatea documentelor justificative în activitățile de producție şi prestări de servicii ori pe timpul transportului, depozitării şi comer cializării bunurilor şi să aplice sigilii pentru asigurarea integrității bunurilor;
d) să dispună măsuri cu privire la confiscarea, în condițiile legii, a bunurilor a căror fabricare, depozitare, transport sau desfacere este ilicită, precum şi a veniturilor realizate din activități comerciale sau prestări de servicii nelegale şi să ridice documentele financiar-

contabile şi de altă natură care pot servi la dovedirea contravenţiilor sau, după caz, a infracţiunilor;

e) să solicite, în condiţiile şi potrivit Codului de procedură penală,
efectuarea de către organele abilitate de lege a percheziţiilor în
localuri publice sau particulare - case, curţi, dependinţe şi gră
dini -, dacă există indicii că în aceste locuri sunt ascunse docu
mente, mărfuri sau se desfăşoară activităţi care au ca efect
evaziunea sau frauda fiscală;

f) să constate acte şi fapte care au avut ca efect evaziunea şi frauda
fiscală, să solicite organelor fiscale stabilirea obligaţiilor fiscale
în întregime datorate, să ceară organelor de executare competente
luarea măsurilor asigurătorii ori de câte ori există pericolul ca de
bitorul să se sustragă de la urmărire sau să îşi ascundă ori să îşi
risipească averea şi să sesizeze, după caz, organele de urmărire
penală;

g) să solicite administratorilor unităţilor controlate şi persoanelor
implicate explicaţii, lămuriri, precizări verbale şi/sau în scris cu
privire la faptele constatate;

h) să solicite copii certificate de pe documentele originale, să preleveze probe, eşantioane, mostre etc., necesare finalizării actului de control; analiza şi examinarea probelor, eşantioanelor şi mostrelor se fac în laboratoare de specialitate, cheltuielile privind efectuarea acestora fiind suportate din fondurile special alocate în bugetul de venituri şi cheltuieli al Gărzii financiare;

i) să constate contravenţiile şi să aplice sancţiunile corespunzătoare;

j) să întocmească acte de control operativ şi inopinat privind rezultatele verificărilor, să aplice măsuri şi să sesizeze organele competente în vederea valorificării constatărilor;

k) să oprească mijloacele de transport, în condiţiile legii, pentru verificarea documentelor de însoţire a bunurilor şi persoanelor transportate;

1) să solicite instituţiilor financiar-bancare, de asigurări şi reasigurări date sau documente, în scopul instrumentării şi

fundamentării constatărilor cu privire la săvârşirea unor fapte ce contravin legislaţiei în vigoare;

ască şi să facă uz de armamentul şi mijloacele de apărare din dotare, în condiţiile legii;

n) să utilizeze mijloacele auto purtând însemne şi dispozitive de avertizare sonoră şi luminoasă specifice.

m) să poarte uniforma, să păstreze, să folose

în plus, Garda financiară poate, la solicitarea procurorului, să efectueze constatări cu privire la faptele care constituie încălcări ale dispoziţiilor şi obligaţiilor a căror respectare o controlează, întocmind procese-verbale care constituie mijloace de probă, potrivit legii.

în cazurile în care există indicii de săvârşire a unor fapte penale, Garda financiară poate să solicite Ministerului Administraţiei şi Internelor să asigure personalul necesar pentru asigurarea protecţiei şi siguranţei operaţiunilor desfăşurate de comisarii Gărzii financiare în realizarea actului de control. Personalul necesar se asigură din cadrul subunităţilor specializate de intervenţie rapidă ale poliţiei.

Funcţionarii Gărzii financiare au obligaţia de a nu folosi în scop personal şi de a nu divulga informaţiile dobândite ca urmare a exercitării funcţiei. De asemenea, nu pot divulga aceste informaţii, inclusiv după încetarea raporturilor de muncă, pe o durată de trei ani, cu excepţia cazurilor impuse de procedurile judiciare ori în cazul schimbului de informaţii între instituţiile abilitate ale statului, precum şi în cazul comunicărilor făcute, în condiţiile legii, organismelor străine cu atribuţii similare.

Pentru îndeplinirea atribuţiilor stabilite prin lege, Garda financiară are acces la informaţiile necesare, în mod operativ şi gratuit, de la Autoritatea Naţională pentru Protecţia Consumatorilor, Oficiul Naţional al Registrului Comerţului, Autoritatea Naţională a Vămilor, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, Inspectoratul General al Poliţiei de Frontieră, Direcţia Generală de Evidenţă Informatizată a Persoanei, Serviciul Paşapoarte din cadrul Ministerului Administraţiei şi Internelor, precum şi de la instituţiile financiar-bancare. Aceste instituţii furnizează informaţiile solicitate şi eliberează copii certificate de pe documentele necesare definitivării controlului.

Garda financiară cooperează cu organele cu atribuţii similare din alte state, pe baza tratatelor internaţionale la care România este parte sau pe bază de reciprocitate, precum şi cu organismele de combatere a fraudei din cadrul Uniunii Europene, în cauzele de interes comun, potrivit protocoalelor încheiate în acest sens.

2.3.2. Controlul propriu al unităţilor patrimoniale

Noţiunea de control propriu semnifică faptul că el se organizează şi se exercită din interiorul unităţilor economico-sociale sau de la nivelurile ierarhice imediat superioare ale acestora, fără a putea depăşi cadrul sistemului organizatoric respectiv.

Controlul propriu urmăreşte, în primul rând, sporirea operativităţii şi creşterea responsabilităţii agenţilor economici (regii autonome, societăţi comerciale, instituţii publice, organizaţii şi asociaţii cooperatiste, întreprinderi particulare) pentru administrarea patrimoniului propriu şi pentru calitatea şi eficienţa activităţilor desfăşurate. Direct răspunzătoare faţă de societate şi îndeosebi faţă de titularii dreptului de proprietate asupra capitalului social, unităţile economiei naţionale oferă un teren prielnic de manifestare a funcţiilor controlului economic, financiar şi gestionar, care are menirea să prevină, să identifice şi să înlăture orice deficienţă de ordin conceptual, organizatoric şi funcţional.

Pe de altă parte, indiferent de scopul pentru care au fost create, de conţinutul activităţilor pe care le desfăşoară şi de modul concret de organizare, întreprinderile de diverse tipuri sunt înzestrate (sau autoînzestrate) cu un minimum de mijloace economice, pe care le utilizează potrivit cu necesităţile lor, dar şi în deplină concordanţă cu normele legale în vigoare. Ele au deci drept caracteristică comună faptul că în interiorul lor se gestionează valori materiale şi băneşti, ceea ce face necesară exercitarea unui control sistematic asupra integrităţii, stării calitative şi modului de utilizare a acestora.

Dintre formele proprii de control, cele mai reprezentative sunt: controlul ierarhizat (operaţional sau de compartiment), controlul financiar preventiv şi controlul gestionar.

O analiză sumară a legislaţiei actuale conduce la constatarea că numai controlul financiar preventiv şi cel „financiar de gestiune" au la bază norme juridice şi metodologice obligatorii doar pentru sectorul de stat al economiei. Un asemenea mod de punere a problemei ar putea induce în eroare unităţile patrimoniale (şi îndeosebi pe cele de talie mică), care vor fi tentate să-şi restrângă nejustificat controlul intern. Avem în vedere, în primul rând, controlul efectuat pe cale ierarhică de către toţi responsabilii de compartimente care asigură protecţia patrimoniului şi succesul afacerilor, în al doilea rând, avem în vedere formele de „control invizibil" (cunoscute la noi şi sub denumirile tradiţionale de control mutual sau control reciproc), forme care se integrează în înseşi structurile de organizare şi conducere ale întreprinderii. Controlul invizibil este unul dintre factorii de succes pentru foarte multe firme şi el nu poate fi neglijat. Tocmai acesta este motivul pentru care ne propunem o analiză mai riguros ştiinţifică a posibilităţilor pe care le au întreprinderile româneşti de a beneficia de aportul deloc neglijabil al controlului invizibil.

Formele de control propriu enumerate mai sus (ierarhizat, financiar preventiv, gestionar) sunt forme instituționalizate, care implică stabilirea de funcții, sarcini şi atribuții concrete fixate prin norme juridice, statute sau documente de ordine interioară, în schimb, controlul invizibil reprezintă numai un concept care stă la baza organizării muncii şi a sistemelor informaționale din întreprindere. Astfel, sunt cunoscute în lume două concepții diametral opuse privind abordarea controlului invizibil în întreprindere: sistemul anglo-saxon (de origine americană) şi sistemul continental (de origine franceză). Concepția americană are în centrul construcției sale principiul potrivit căruia orice operațiune şi orice tranzacție trebuie să poată fi observată, în mod independent, de cel puțin două persoane care îndeplinesc funcții diferite în întreprindere, în felul acesta pot fi descoperite erorile şi omisiunile şi sunt descurajate intențiile de fraudă, mai ales atunci când prima dintre cele două persoane nu ştie care va fi cea de a doua testare. La rândul său, concepția franceză are în vedere abordarea pe fluxuri a operațiunilor economice şi financiare şi statuează principiul că una şi aceeaşi persoană nu poate interveni de două ori pe acelaşi flux. Dacă ne imaginăm, de exemplu, un flux pentru cumpărători, va trebui să admitem că persoana care încheie contractele devine incompatibilă cu lansarea comenzilor, recepția bunurilor primite, preluarea lor în gestiune, achitarea facturilor şi aşa mai departe, în teoria si practica economică franceză această concepție este definită sintetic prin noțiunea de separare sau delimitare a sarcinilor. Evident, asemenea considerații țin mai mult de domeniul managementului decât de cel al controlului economic, financiar şi gestionar, motiv pentru care noi vom analiza în principal formele instituționalizate de control propriu.

Formele controlului propriu din cadrul agenților economici se corelează între ele şi se completează reciproc, integrându-se şi cu sarcinile ce revin altor organisme de control.

A. Controlul ierarhizat (operațional, managerial sau de compartiment)

Acest control este un atribut de bază al funcțiilor de conducere din cadrul agenților economici. El se exercită în cadrul atribuțiilor sau obligațiilor normale de serviciu de către toate persoanele cu funcții de conducere (care au în subordinea lor unități sau subunități de producție, sectoare de activitate, compartimente specializate, formațiuni de lucru sau grupuri de persoane).

în practica agenților economici, controlul ierarhizat poate îmbrăca forma asistenței de specialitate, având ca suport autoritatea adoptării deciziilor operative, dobândind astfel un caracter de îndrumare şi sprijin nemijlocit în realizarea sarcinilor curente, în acest caz, controlul ierarhizat are o sferă de acțiune foarte largă, cuprinzând de fapt toate laturile activităților desfăşurate. Dar, cum aceste activități sunt structurate pe subdiviziuni sau compartimente specializate, controlul se realizează în cadrul lor, motiv pentru care el este cunoscut şi sub numele de control de compartiment.

Sub aspect teoretic şi metodologic controlul ierarhizat derivă din acel principiu general „al delegării autorității de conducere şi control"[10] potrivit căruia într-o întreprindere modernă fiecărei funcții trebuie să i se atribuie răspunderi bine precizate, însoțite de autoritatea adecvată funcției respective, astfel încât îndeplinirea sarcinilor să poată fi urmărită şi măsurată[11].

în mod concret, cadrele cu funcții de conducere, indiferent de nivelul organizatoric la care acționează, au o suită de *obligații* specifice, cum sunt:

- să exercite un control direct şi nemijlocit asupra compartimentelor din subordine, precum şi un control inopinat în locurile unde se păstrează şi se vehiculează valori materiale şi băneşti;
- să dezvolte autocontrolul şi controlul mutual sau reciproc în munca curentă a personalului din subordine, asupra tuturor operațiunilor, lucrărilor şi tranzacțiilor efectuate;
- să stabilească fiecărui subordonat (care îndeplineşte, la rândul său, o funcție de conducere) atribuțiile de control ierarhic, condițiile de exercitare a acestora şi răspunderile ce îi revin pentru modul concret de îndeplinire a lor.

în virtutea acestor obligații generale şi ținând cont de activitățile şi operațiile care necesită obligatoriu un control periodic, în cadrul fiecărui agent economic se poate trece la organizarea propriu-zisă a controlului ierarhizat, prin intermediul unor ordine sau decizii cu caracter intern, în aceste documente, conducerea sau consiliul de administrație stabileşte atribuțiile nominale de control repartizate diferitelor niveluri ierarhice, precizând activitățile şi operațiunile ce fac obiect al controlului, periodicitatea exercitării controalelor, obiectivele urmărite şi persoanele în sarcina cărora cade îndeplinirea lor.

[10] **H.B. Maynard, *Conducerea activității economice*, vol. I, Editura Tehnică, Bucureşti, 1971, pp. 108-109.**
[11] **Ibidem, p. 108.**

în cazul activităților şi operațiunilor nominalizate (prin ordin sau decizie), controlul urmează a se efectua inopinat, la fața locului, prin verificări faptice sau documentare, în totalitate sau prin sondaj, iar rezultatele se consemnează în scris şi se comunică organelor în drept (celor din ierarhia superioară), în celelalte cazuri, controlul ierarhizat se finalizează prin măsuri imediate şi directe care vizează înlăturarea abaterilor, tragerea la răspundere a vinovaților şi prevenirea repetării în viitor a stărilor de lucruri necorespunzătoare.

Din punct de vedere al exercitării lui, controlul ierarhizat poate îmbrăca mai multe forme (de natură faptică sau documentară), utilizându-se, în acest scop, diferite metode şi mijloace tehnice de realizare, cum sunt:

a) inspectarea sau observarea directă, la fața locului, a compartimen telor sau sectoarelor de activitate, în scopul cunoaşterii modului în care se îndeplinesc sarcinile curente, comparativ cu prevederile inițiale, cu normele de muncă sau cu reglementările în vigoare;
b) informarea personală sau organizarea unor discuții (şedințe ope rative) între conducători şi subordonați, în scopul cunoaşterii şi analizei operative a realizării sarcinilor, rezultatelor obținute, fac torilor de influență, greutăților întâmpinate etc.;
c) folosirea unor mijloace rapide de comunicare şi informare (telefon, interfon, aparate de emisie-recepție, sisteme de telecomandă) sau utilizarea televiziunii cu circuit închis;
d) întocmirea şi înaintarea periodică a unor rapoarte, situații operative, documente centralizatoare sau comparative, dări de seamă de di verse tipuri;
e) stabilirea anticipată a unor sarcini concrete sau cifre de control, care urmează să fie verificate sau confruntate periodic.

în condițiile economiei de piață, larga autonomie a agenților economici conduce inevitabil la lărgirea ariei şi creşterea rolului controlului ierarhizat, care devine un instrument de bază al creşterii eficienței prin cointeresarea tuturor salariaților în succesul organizației în care lucrează. Numai repartizarea echilibrată a autorității şi exercitarea responsabilă a acesteia, numai descentralizarea reală a structurilor şi controlul inerent ei diminuează riscurile şi conduc la rentabilitate şi profit.

în practica noastră economico-socială, controlul ierarhizat mai este cunoscut sub denumirea mai veche de „control ierarhic-operativ-curent". Caracterul ierarhic al acestei forme de control se întemeiază pe organizarea

piramidală a funcțiilor de conducere, facilitând astfel apropierea controlului de locurile unde se iau deciziile şi se concretizează răspunderile pentru administrarea patrimoniului agenților economici. La rândul său, caracterul operativ este dat de faptul că acest control se exercită concomitent (simultan) cu desfăşurarea activităților economico-sociale, permițând depistarea şi înlăturarea „din mers" a abaterilor de la disciplina economică, tehnologică, contractuală sau financiară, în felul acesta, controlul ierarhizat dobândeşte şi un caracter curent, fiind continuu şi sistematic, exercitat în corelație directă cu atribuțiile decizionale ale organelor de conducere.

B. Controlul financiar preventiv

Acesta este un atribut al funcției financiar-contabile din cadrul agenților economici şi un instrument de bază al gestiunii previzionale. El are drept scop preîntâmpinarea unor fenomene negative, utilizarea cât mai eficientă a resurselor, întărirea ordinii şi disciplinei în administrarea patrimoniului şi creşterea gradului de răspundere a celor ce adoptă decizii economico-financiare privind angajarea şi efectuarea cheltuielilor în cadrul unităților patrimoniale.

Necesitatea acestui control decurge din faptul că, într-o economie concurențială, sunt incompatibile cheltuielile supradimensionate, plățile nelegale ori nedatorate, proasta gospodărire, risipa şi alte forme de ştirbire a proprietății, indiferent de natura acesteia, situații care afectează potențialul şi forța agenților economici.

Controlul financiar preventiv este organizat şi funcționează în mod unitar pe toate treptele şi în toate compartimentele economiei naționale, în cazul regiilor autonome şi al instituțiilor publice, organizarea şi exercitarea controlului financiar preventiv se stabileşte prin norme ale Ministerului Finanțelor Publice, aprobate prin hotărâre a guvernului, în cazul celorlalți agenți economici, modul concret de organizare şi exercitare se stabileşte prin statutele proprii sau este lăsat la latitudinea organelor de conducere (consiliilor de administrație), fără a se putea încălca, însă, prevederile legale în vigoare.

în contextual general al organizării actuale a economiei româneşti, sarcinile de bază ale controlului financiar preventiv vizează cu prioritate preîntâmpinarea încălcării normelor juridice şi a producerii de pagube sau prejudicii, iar conținutul acestei activități este dat de examinarea, pe bază de documente, a operațiunilor economico-financiare ce urmează a se produce

în viitor, sub cele cinci aspecte esențiale ale lor: legalității, realității, necesității, oportunității si economicității.

în condițiile actelor normative în vigoare[12] se supun în mod obligatoriu controlului financiar preventiv toate operațiunile cu caracter patrimonial, respectiv acele operațiuni din care derivă (în sensul că se nasc, se modifică sau se sting) drepturi şi obligații patrimoniale ale unităților din sectorul public față de alte persoane juridice sau fizice, față de bugetul statului, bănci, organisme de asigurare şi protecție socială, personalul propriu etc., atât în faza de angajare, cât şi în faza de plată.

Pentru unitățile cu activitate economică (regii autonome si societăți naționale), în categoria acestor operațiuni se cuprind:

- încheierea contractelor cu partenerii interni şi externi;
- încasările şi plățile de orice natură, efectuate în numerar sau prin bancă, în lei sau în valută, cu persoane fizice sau juridice;
- trecerea pe cheltuieli, pe fondurile speciale sau pe rezultate a unor sume care conduc la diminuarea profitului sau a capitalului so cial;
- închirierea, concesionarea sau gajarea de bunuri, subunități sau unități componente.

în mod analog, la unitățile cu profil bugetar se supun controlului financiar preventiv proiectele de operațiunile ce privesc:

- angajamente legale şi bugetare;
- deschiderea şi repartizarea de credite bugetare;
- modificarea repartizării pe trimestre si pe subdiviziuni ale clasificației bugetare a creditelor aprobate, inclusiv prin virări de credite;
- ordonanțarea cheltuielilor;
- efectuarea de încasări în numerar;
- constituirea veniturilor publice, în privința autorizării şi a stabilirii titlurilor de încasare;
- vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din do meniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;

[12] OG nr. 119/1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 799 din 12 noiembrie 2003, OMFP nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 320 din 13 mai 2003, pct. 1.2. şi Normele M.F. nr. 63.943/1991 aprobate prin H.G. nr. 720/1991, publicate în Monitorul Oficial nr. 75 din 24 aprilie 1992, pct. 4.

- concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
- alte tipuri de operațiuni, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor.

Aceste operațiuni vor putea fi adaptate şi completate, în funcție de specificul activității şi de structurile de organizare ale fiecărei unități.

Toate documentele ce conțin operațiuni din categoria celor enumerate mai sus, însoțite de actele justificative corespunzătoare şi semnate de şefii compartimentelor de la care emană sau care urmează să efectueze operațiunea în cauză, se prezintă obligatoriu organelor în drept, pentru viza de control financiar preventiv. Vom reveni asupra acestui subiect.

Organizarea controlului financiar preventiv trebuie corelată cu cerințele actualului mecanism economic-financiar şi cu necesitățile concrete de administrare eficientă a patrimoniului public şi privat. Aceasta înseamnă că organizarea controlului financiar preventiv nu trebuie limitată la unitățile pentru care obligativitatea este stabilită prin norme legale. Toate persoanele juridice care desfăşoară activități economico-sociale sunt cel puțin interesate să exercite în interiorul lor un control preventiv exigent şi eficient, care poate fi organizat pe modelul celui impus pentru sectorul public al economiei şi al administrației de stat.

Ca principiu general, controlul financiar preventiv se organizează şi se exercită în cadrul tuturor unităților patrimoniale care au personalitate juridică şi organe proprii de contabilitate.

La nivelul fiecărei unități patrimoniale, indiferent de natura şi nivelul acesteia, controlul financiar preventiv se organizează şi se exercităm cadrul compartimentului cu atribuții fmanciar-contabile. De altfel, conducătorul acestui compartiment, respectiv directorul financiar-contabil sau asimilații săi, este în toate cazurile titularul vizei de control financiar preventiv. Atunci când titularul lipseşte din unitate, controlul se exercită de înlocuitorul său legal sau de drept. De asemenea, atunci când volumul sau complexitatea operațiunilor patrimoniale justifică o asemenea măsură, controlul preventiv poate fi efectuat şi de alte persoane din cadrul compartimentului (deci care îndeplinesc în unitatea respectivă atribuții contabile sau financiar-contabile). Acestea sunt cunoscute sub numele de persoane împuternicite, sunt stabilite nominal de conducerea unității (la propunerea titularului de viză), cu precizarea obligatorie a operațiunilor a căror verificare preventivă este de competența lor[13]. Ca excepție de la regulă, la unitățile foarte mari, controlul

[13] în legătură cu delegarea autorității de exercitare a unora dintre atribuțiile de control financiar preventiv, legislația noastră stabileşte câteva restricții, în sensul că: a) nu pot

financiar preventiv poate fi organizat sub forma unor compartimente (birouri sau servicii) specializate, distincte. De bună seamă că organizarea unor asemenea compartimente specializate nu-1 degrevează pe titularul de viză de sarcinile ce îi revin pe linia îndrumării şi coordonării activităţii şi nici de obligaţia asigurării actelor normative şi documentaţiei necesare în munca de control.

Particularităţi întâlnim la *instituţiile publice* unde controlul financiar preventiv se organizează şi se exercită în următoarele forme:

- controlul financiar preventiv propriu;
- controlul financiar preventiv delegat, prin controlori delegaţi ai Ministerului Finanţelor Publice.

Entităţile publice la care se organizează controlul financiar preventiv sunt:

- autorităţile publice şi autorităţile administrative autonome;
- instituţiile publice aparţinând administraţiei publice centrale şi locale şi instituţiile publice din subordinea acestora;
- regiile autonome de interes naţional sau local;
- companiile sau societăţile naţionale;
- societăţile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială deţine capitalul majoritar;
- agenţiile, cu sau fără personalitate juridică, care gestionează fon duri provenite din finanţări externe, rambursabile sau nerambur sabile, cum ar fi: unităţile de management al proiectelor (UMP), unităţile de coordonare a proiectelor (UCP), Oficiul de plăţi şi contractare PHARE (OPCP), Agenţia S APARD, Fondul National de Preaderare, precum şi alte agenţii de implementare a fondurilor comunitare;
- Ministerul Finanţelor Publice, pentru operaţiunile de trezorerie, datorie publică, realizarea veniturilor statului şi a contribuţiei României la bugetul Uniunii Europene;

fi împuternicite persoanele care, prin natura muncii lor, participă la efectuarea operaţiunii sau la întocmirea şi contabilizarea documentelor controlate; b) persoanele împuternicite să exercite control financiar preventiv trebuie să aibă o pregătire profesională de factură economică si experienţa necesară, să îndeplinească condiţiile de cinste şi corectitudine, să nu fi suferit condamnări sau să se afle în curs de urmărire ori judecată penală pentru infracţiuni prin care s-au produs daune patrimoniului persoanelor fizice sau juridice.

- autoritățile publice executive ale administrației publice locale, pentru operațiunile de datorie publică şi realizarea veniturilor proprii.

Entitățile publice, prin conducătorii acestora, au obligația de a organiza controlul financiar preventiv propriu şi evidența angajamentelor în cadrul compartimentului contabil, în raport de natura operațiunilor, conducătorul entității publice poate decide extinderea acestuia şi la nivelul altor compartimente de specialitate în care se inițiază, prin acte juridice, sau se constată obligații de plată sau alte obligații de natură patrimonială. Conducătorii entităților publice au obligația să stabilească proiectele de operațiuni supuse controlului financiar preventiv, documentele justificative şi circuitul acestora. Controlul financiar preventiv propriu se exercită, prin viză, de persoane din cadrul compartimentelor de specialitate, desemnate în acest sens de către conducătorul entității publice. Actul de numire va cuprinde şi limitele de competență în exercitarea controlului financiar preventiv propriu. Persoanele desemnate să efectueze această activitate sunt altele decât cele care inițiază operațiunea supusă vizei.

Numirea, suspendarea, destituirea sau schimbarea personalului care desfăşoară activități de control financiar preventiv propriu se face de către conducătorul entității publice, cu acordul entității publice superioare, iar în cazul entităților publice în care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, cu acordul Ministerului Finanțelor Publice. Persoanele desemnate cu exercitarea activității de control financiar preventiv propriu trebuie să aibă competențele profesionale solicitate de această activitate. Ele vor respecta un cod specific de norme profesionale, elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, care va cuprinde si condițiile şi criteriile unitare pe care entitățile publice trebuie să le respecte în cazul numirii, suspendării, destituirii sau schimbării personalului care desfăşoară această activitate.

Organizarea efectivă a activității de control financiar preventiv va înregistra unele particularități de la o unitate la alta, în funcție de mărimea şi nivelul acestora, de complexitatea operațiunilor patrimoniale şi de condițiile specifice, dar va păstra o linie generală de comportament, valabilă pentru toți agenții economici, în practică, acest lucru se realizează prin intermediul unor acte de dispoziție de ordine interioară (Decizii sau Ordine emise de conducerea unității) care vor cuprinde obligatoriu principalele elemente necesare organizării controlului financiar preventiv, cum sunt:

a. titularul vizei de control financiar preventiv (conducătorul com partimentului cu atribuții financiar-contabile) şi înlocuitorul său legal sau de drept;
b. persoanele împuternicite să exercite control financiar preventiv, cu indicarea funcției acestora în unitate, precum şi a operațiunilor sau documentelor repartizate lor;
c. obiectivele ce trebuie urmărite cu ocazia acestui control, pentru fiecare operație, document sau categorie de documente în parte;
d. nomenclatorul şefilor de compartimente specializate si înlocuito rilor acestora (care au dreptul să semneze documentele supuse controlului financiar preventiv) şi specimenele lor de semnături;
e. termenele maxime, diferențiate pe operații, în cadrul cărora ur mează a se efectua verificarea şi a se acorda sau refuza viza de control financiar preventiv.

De asemenea, ordinul sau decizia de organizare trebuie să cuprindă precizarea expresă că operațiile care, potrivit legii, se supun controlului financiar preventiv nu pot fi executate şi nu vor fi înregistrate în contabili ţaţe dacă nu au primit în prealabil viza necesară. Aceste operațiuni vor fi evidențiate distinct, chiar si atunci când efectuarea lor a fost aprobată expres de conducerea unității.

Pe de altă parte, activitatea de control financiar preventiv prezintă o importanță deosebită pentru corecta administrare a patrimoniului public şi privat. Din această cauză, legislația noastră stabileşte nu numai obligații, dar si răspunderi şi sancțiuni ce cad în sarcina tuturor persoanelor care participă, într-un fel sau altul, la declanşarea, avizarea, aprobarea, efectuarea şi înregistrarea operațiunilor economice patrimoniale. Astfel, potrivit normelor în vigoare[14], constituie contravenții şi se sancționează cu amenzi următoarele încălcări ale normelor de organizare şi exercitare a controlului financiar preventiv:

a. neemiterea în termen a actelor administrative privind modul de organizare şi exercitare a controlului financiar preventiv;
b. atribuirea exercitării controlului financiar preventiv unor persoane fără a se fi obținut în prealabil relații scrise cu privire la antece-

[14] H.G. nr. 720 din 10 octombrie 1991 privind aprobarea Normelor de organizare şi exercitare a controlului financiar elaborate de Ministerul Economiei şi Finanțelor, publicată în Monitorul Oficial nr. 75 din 24 aprilie 1992, art. 2 şi 3.

dentele penale ale acestora, sau ale căror antecedente duc la interzicerea împuternicirii lor;

c. întocmirea şi prezentarea la viza de control financiar preventiv a unor documente în care sunt consemnate operaţii fără bază legală sau date nereale;
d. acordarea vizei de control financiar preventiv unor documente ce conţin operaţii prin care se încalcă reglementări în vigoare;
e. refuzul nejustificat de a acorda viza de control financiar preventiv pentru operaţiuni legale;
f. înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor care, potrivit legii, sunt supuse controlului financiar preventiv, dar care nu poartă viza de control a persoanelor în drept şi aprobarea organelor com petente;
g. nesesizarea organelor competente, de către titularul vizei de control financiar preventiv, în cazurile de refuz de viză pentru care condu cerea unităţii dispune efectuarea operaţiunilor.

Constatarea abaterilor şi aplicarea sancţiunilor se face de către organele de control financiar ale Ministerului Finanţelor Publice, de către organele proprii de audit intern şi chiar de către conducătorul compartimentului financiar-contabil.

în cazul particular al instituţiilor publice, controlul financiar preventiv delegat se organizează şi se exercită de către Ministerul Finanţelor Publice prin controlori delegaţi. Ministrul finanţelor publice numeşte, pentru fiecare instituţie publică în care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, unul sau mai mulţi controlori delegaţi, în funcţie de volumul şi de complexitatea activităţii instituţiei publice respective. De asemenea, ministrul finanţelor publice numeşte unul sau mai mulţi controlori delegaţi pentru operaţiunile derulate prin bugetul trezoreriei statului, pentru operaţiuni privind datoria publică şi pentru alte operaţiuni specifice Ministerului Finanţelor Publice, în plus, ministrul finanţelor publice poate decide exercitarea controlului financiar preventiv delegat şi asupra operaţiunilor finanţate sau cofinanţate din fonduri publice ale unor ordonatori secundari sau terţiari de credite sau ale unor persoane juridice de drept privat, dacă prin aceştia se derulează un volum ridicat de credite bugetare şi/sau de angajament sau părţi semnificative din programele aprobate, iar operaţiunile presupun un grad ridicat de risc. Pentru asigurarea utilizării în

condiţii de legalitate, economicitate şi eficienţă a fondurilor acordate României de Uniunea Europeană şi pentru implementarea procedurilor prevăzute în regulamentele organismelor finanţatoare, ministrul finanţelor publice numeşte controlori delegaţi şi la agenţiile de implementare şi pentru Fondul Naţional de Preaderare.

Prin norme metodologice se stabilesc următoarele:

a) tipurile de operaţiuni ale ordonatorilor principali de credite ale căror proiecte se supun controlului financiar preventiv delegat;
b) limitele valorice peste care se efectuează controlul financiar pre ventiv delegat, pe tipuri de operaţiuni;
c) documentele justificative care trebuie să însoţească diferitele tipuri de operaţiuni;
d) modul în care trebuie efectuat controlul financiar preventiv delegat pentru fiecare tip de operaţiune.

Controlorii delegaţi îşi desfăşoară activitatea la sediul instituţiilor publice la care au fost numiţi, exercitând controlul financiar preventiv delegat asupra proiectelor de operaţiuni vizate în prealabil de către controlul financiar preventiv propriu al instituţiei publice.

C. Controlul gestionar

Controlul gestionar este un control complex care vizează în principal administrarea corectă a patrimoniului din cadrai fiecărui agent economic, indiferent de forma juridică şi de modul concret de organizare al respectivilor agenţi. El acţionează ca un sistem de autoapărare şi este, în esenţa lui, un control de factură contabilă sau o revizie contabilă, fără a se limita însă la verificarea rezultatelor finale şi eventual a celor intermediare ale operaţiunilor din contabilitate.

Necesitatea acestui control decurge din cerinţa ca fiecare agent economic (în totalitatea lui), ca şi fiecare subdiviziune din structura organizatorică şi fiecare gestiune relativ independentă să fie supuse periodic unui control analitic (cunoscut şi sub numele de control de fond). Spre deosebire de celelalte forme ale controlului propriu (care au caracter de continuitate şi se exercită de organe din interiorul sistemului controlat), controlul gestionar sau de fond se efectuează de regulă o singură dată pe an, cuprinzând totalitatea operaţiunilor economice şi financiare care au avut loc de la precedenta verificare până la zi şi se exercită de organe situate la un nivel superior în ierarhia sistemului.

Pe de altă parte, în vederea evitării unor confuzii care se mai produc în teoria şi practica noastră economică, subliniem de la început distincția ce trebuie făcută între controlul gestionar (de fond) şi controlul gestiunilor de valori materiale sau băneşti. Controlul gestionar are o arie mult mai largă de cuprindere, înglobând toate problemele care se referă la activitatea economică şi financiară a agenților economici, în timp ce controlul gestiunilor se limitează la inventarierea bunurilor şi eventual verificarea operațiunilor de primire, păstrare, conservare şi eliberare a lor. în aceste condiții, controlul sau verificarea gestiunilor reprezintă doar o parte sau o latură a controlului gestionar (de fond).

Conținutul activității de control gestionar poate avea mai multe accepțiuni, iar modalitățile concrete de organizare şi exercitare înregistrează deosebiri esențiale de la un sistem economic la altul. Pot fi utile pentru noi câteva exemplificări în acest sens.

Astfel, *în S. U.A.* de pildă, sarcinile de control gestionar revin în principal serviciilor de control intern[15] din cadrul fiecărei firme. De fapt, americanii utilizează două noțiuni distincte:

a. Noțiunea mai largă de control intern, conceput ca instrument al conducerii, prin care aceasta urmăreşte îndeplinirea tuturor auto rizărilor şi responsabilităților pe care le-a delegat, respectiv cali tatea muncii de conducere, de coordonare şi de execuție. Acest control acționează atât postfactum (în care caz el implică consta tarea neregulilor, identificarea erorilor şi stabilirea măsurilor de corecție), cât şi antefactum (în care caz presupune crearea unui post căruia i se încredințează sarcina de verificare, înainte de în cepere, condițiile în care urmează să se desfăşoare un proces), în sensul său larg, controlul intern nu se limitează la urmărirea lu crărilor de contabilitate (cum se obişnuieşte în general), ci se extinde asupra tuturor activităților importante, cum ar fi aprovi zionarea, desfacerea, evaluarea, calitatea informațiilor etc.
b. Noțiunea mai restrânsă de control financiar intern, prin care se urmăreşte dacă politicile organizației şi metodologiile de lucru şi

[15] H.B. Maynard, *Conducerea activității economice,* voi. V, partea a doua, Editura Tehnică, Bucureşti, 1974, pp. 306-316; a se vedea şi A.A. Arens, J.K. Loebbecke, *Auditing. An Integrated Approach,* Prentice-Hall, New Jersey, ediția a IlI-a, 1984, p. 268 şi următoarele.

control ale compartimentului financiar-contabil sunt corect aplicate. Şi totuşi, controlul financiar intern are o sferă mai largă decât expertiza contabilă (efectuată prin experţi autorizaţi independenţi) si foloseşte metode mai ample, fără a depăşi însă cadrul verificărilor interne de factură contabilă şi financiară. ***în Franţa,*** noţiunea de control intern coincide numai parţial cu cea de control de gestiune. Nici măcar în privinţa controlului intern opiniile nu sunt întru totul concordante. Potrivit Ordinului Experţilor Contabili, controlul intern reprezintă ,,ansamblul securităţilor ce contribuie la ţinerea sub control a întreprinderii. El are drept scop pe de o parte să asigure protecţia sau apărarea patrimoniului şi calitatea informaţiilor, iar pe de altă parte să asigure aplicarea deciziilor conducerii si să favorizeze ameliorarea performanţelor. El se manifestă prin modul de organizare, prin metodele şi procedurile fiecăreia dintre activităţile întreprinderii, urmărind în principal menţinerea perenităţii acesteia"[16]. Pentru Compania Naţională a Comisarilor de Conturi, controlul intern este constituit din ansamblul măsurilor de control, contabil sau de altă natură, pe care conducerea îl defineşte, aplică şi supraveghează, sub propria responsabilitate, pentru a asigura protecţia patrimoniului întreprinderii şi fiabilitatea înregistrărilor contabile, precum şi a conturilor anuale care rezultă din ele. Controlul intern trebuie să fie, înainte de toate, o preocupare a conducătorului unităţii. Este obligaţia lui să asigure în întreprindere proceduri de control la nivelul fiecărei operaţii, dispoziţii generale privind separarea sarcinilor, condiţiile de acces la bunuri şi resurse, supervizarea operaţiunilor. Absenţa sau insuficienţa controlului intern provoacă întreprinderilor franceze mari dificultăţi, atunci când acestea sunt supuse controlului extern al comisarilor de conturi, experţilor sau organelor fiscale.

în ce priveşte conceptul de **control de gestiune,** acesta implică o viziune mai largă, fiind definit ca ,,un ansamblu de proceduri clare şi precise care permit asigurarea că acţiunile ce urmează a fi întreprinse pentru atingerea obiectivelor fixate sunt eficiente şi eficace"[17]. Scopul acestui control este de a modela conduita întreprinderii, întărindu-i puterea de prevedere a evenimentelor viitoare şi adaptarea la o situaţie mereu evolutivă. Ca mijloace de acţiune, controlul de gestiune pune la dispoziţia conducerii si a celorlalţi responsabili date cifrice periodice, care permit declanşarea rapidă a măsurilor corective. Aceste date şi tehnicile utilizate pentru obţinerea lor ţin de do-

16 *** *Dictionnaire de la comptabilite,* La Villeguerin Editions, Paris, 1989, p. 338.

17 Janine Meyer, *Economie d'Entreprise,* Dunod, Paris, 1983, pp. 139-140.

meniul contabilității analitice (calculația costurilor) şi gestiunii bugetare, dar pot ajunge în unele cazuri până la elaborarea tablourilor de bord care permit urmărirea periodică a indicatorilor ce caracterizează buna sănătate economică şi financiară a întreprinderii. De altfel, complexitatea acestor tehnici, care ţin la rândul lor de mărimea întreprinderii, va genera un anume tip de control de gestiune, care poate reprezenta:

- fie simpla supraveghere a evoluției câtorva indicatori valorici, aleşi în funcție de activitatea întreprinderii si de obiectivele sale (aşa cum sunt veniturile curente, cheltuielile, costurile, marjele de di verse tipuri, rezultatele etc.);
- fie compararea valorilor constatate cu valorile prestabilite, pentru acelaşi fenomen sau element;
- fie controlul de gestiune în sensul deplin al cuvântului, pornind de la o gestiune bugetară (conducerea şi controlul prin bugete)[18].

Controlul de gestiune este un sistem aplicabil tuturor tipurilor de structuri, dar mai ales structurilor descentralizate, în care caz el acționează ca o funcție complementară a delegării de responsabilități.

în Anglia, controlul gestiunii întreprinderilor se realizează în principal prin profesioniştii contabili, care sunt de două feluri: auditors (care vor să însemne verificatori, revizori, controlori, cenzori) şi accountants (care echivalează în limba română cu noțiunea de experți).

în Germania, pe lângă organele specializate în controlul contabil (experții economici care pot fi asimilați cu experții noştri contabili, dar şi verificatorii conjurați ai contabilității cunoscuți şi sub numele mai vechi de Bilanzprufer - verificator de bilanț) care intervin numai la sfârşitul anului, întreprinderile au şi organe proprii de supraveghere a gestiunii (Aufsichtsrat), a căror misiune se apropie de cea a consilierilor conducerii.

în Italia, controlul gestiunii întreprinderii este în primul rând un control intern, cu accent pe controlul mărimilor cantitative (mai ales la firmele mici), fără a exclude controlul extern sau exogen, reprezentat de controlul bilanțurilor, activitate coordonată de către Consiliul National al Experților Contabili (CNDC - Consiglio Naționale dei Doftori Commercialisti) şi Consiliul Național al Contabililor Autorizați (CNR - Consiglio Naționale dei Raggioneri).

[18] **A se vedea detalii în H. Bouquin,** *Le contrate de gestion*, **Presse Universitaires de France, Paris, 1991, p. 241 şi următoarele.**

în România, controlul gestionar vizează în principal respectarea normelor legale privitoare la gestionarea şi gospodărirea mijloacelor materiale şi băneşti, pe baza documentelor înregistrate în contabilitate şi a documentelor din evidența tehnico-operativă. El este numai parțial reglementat prin norme juridice şi poate îmbrăca mai multe forme de organizare. Astfel, Legea nr. 30/1991 privind organizarea şi funcționarea controlului financiar prevede obligația organelor administrației de stat (respectiv a ministerelor, departamentelor, altor organe centrale, prefecturilor județene şi primăriei municipiului Bucureşti) de a organiza un „control financiar de gestiune" asupra patrimoniului propriu, iar pentru agenții economici (respectiv regii autonome, societăți comerciale, asociații şi alte persoane juridice cu activități economico-sociale) fixează numai obligația de a organiza un „control financiar propriu", potrivit legii, precum şi a prevederilor din statutele proprii (a se vedea art. 2 şi 3). Pe de altă parte, în aplicarea art. 21 din Legea nr. 30/1991, Ministerul Finanțelor este în drept să emită norme unitare de organizare si exercitare a controlului financiar propriu pentru sectorul de stat[19], norme care se aprobă prin hotărâre a Guvernului şi care consacră noțiunea de „control financiar de gestiune".

Prin urmare, în România principala formă de organizare a controlului gestionar, reglementată juridic, este aceea a ***compartimentelor de „control financiar de gestiune",*** în prezent, locul acestor compartimente este luat de compartimentele de audit intern, care au fost nevoite să preia şi atribuțiile de control financiar de gestiune.

Conținutul controlului financiar de gestiune, aşa cum a fost el conceput prin Normele Ministerului Finanțelor pentru sectorul de stat, este dat de obiectivele sale, care vizează în principal respectarea normelor legale cu privire la:

a) existența, integritatea, păstrarea şi paza bunurilor şi valorilor de orice fel şi deținute cu orice titlu;
b) utilizarea valorilor materiale în activitatea unității, inclusiv operațiunile de casare şi declasare a bunurilor;
c) efectuarea încasărilor şi plăților de orice natură, în numerar sau prin cont, în lei sau în devize, inclusiv a salariilor şi a reținerilor din acestea;

[19] A se vedea Normele nr. 63.943 din 30 septembrie 1991 privind modul de organizare si exercitare a controlului financiar propriu, aprobate prin H.G. nr. 720 din 10 septembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial nr. 75 din 24 aprilie 1992.

d) întocmirea şi circulaţia documentelor primare, documentelor tehnico-operative şi contabile.

Prin actele de dispoziţie de ordine interioară (ordine sau decizii privind modul de organizare a controlului financiar propriu) ministerele, departamentele, prefecturile, instituţiile şi regiile autonome pot detalia aceste obiective în funcţie de specificul activităţii şi de structura lor organizatorică, putându-le chiar completa cu obiective noi, cum ar fi de exemplu:

- efectuarea inventarierilor periodice şi corecta înregistrare a rezultatelor inventarierii;
- respectarea statutului juridic al documentelor cu regim special;
- încadrarea gestionarilor şi constituirea garanţiilor materiale;
- aplicarea măsurilor preventive în administrarea patrimoniului;
- realizarea drepturilor şi îndeplinirea obligaţiilor băneşti, financiare şi fiscale;
- îndeplinirea măsurilor dispuse cu ocazia controalelor anterioare.

Pe de altă parte, organizarea şi exercitarea controlului financiar de gestiune generează o suită de obligaţii şi răspunderi specifice. Fenomenul se explică atât prin importanţa acestei activităţi, cât şi prin necesitatea desfăşurării ei eficiente. Asemenea obligaţii şi răspunderi revin, în mod diferenţiat, conducerilor de unităţi care organizează compartimente de control, conducătorilor şi salariaţilor din unităţile controlate, persoanelor cu atribuţii de control.

Astfel, conducerile de unităţi în care se organizează controlul gestionar cu obligaţia să asigure necesarul de posturi pentru îndeplinirea integrală a sarcinilor de control anual, să încadreze aceste posturi cu personal de specialitate, să vegheze ca organele de control să fie utilizate exclusiv pentru executarea misiunilor specifice lor, să analizeze periodic activitatea de control gestionar şi să dispună măsurile ce decurg din controalele efectuate:

La rândul lor, conducerile şi salariaţii din unităţile supuse controlului au următoarele obligaţii legale[20]:

a) să pună la dispoziţia controlului registrele, actele şi piesele justificative, corespondenţa şi alte asemenea documente;
b) să prezinte pentru control valorile de orice fel pe care le gestionează sau pe care le au în păstrare;

[1]A se vedea Normele nr. 63.943/1991 ale Ministerului Finanţelor, pct. 21.

c) să elibereze documentele solicitate, în original sau în copii certificate, atunci când organele de control dispun ridicarea acestora;
d) să dea informații și explicații, verbale sau scrise, după caz, în legătură cu problemele ce fac obiect al controlului;
e) să semneze, cu sau fără obiecții, actele de control întocmite și să comunice la termenele fixate stadiul aplicării măsurilor dispuse în urma controlului;
f) să acorde sprijin și să creeze condițiile necesare bunei desfășurări a controlului și să-și dea concursul la clarificarea constatărilor.

în sfârșit, salariații împuterniciți cu exercitarea controlului financiar de gestiune vor fi ținuți să răspundă disciplinar, contravențional sau chiar penal, după caz, în situații cum sunt:

- nu efectuează controlul conform programului de activitate aprobat;
- înscriu în actele de control date sau fapte nereale ori inexacte sau, cu bună știință, nu consemnează toate deficiențele constatate;
- lucrează cu superficialitate, nesemnalând încălcarea legilor în vigoare și nu stabilesc răspunderi potrivit normelor legale;
- dispun măsuri care produc prejudicii, prin interpretarea sau aplicarea greșită a dispozițiilor legale;
- nu întocmesc și nu înaintează la termenele stabilite actele de control și de valorificare a acestuia;
- nu iau sau nu propun măsurile necesare pentru înlăturarea lipsurilor și abaterilor consemnate în actele de control;
- nu îndeplinesc sau îndeplinesc defectuos sarcinile ce le revin potrivit normelor de organizare și exercitare a controlului gestionar.

în unitățile cu activitate comercială, în mod deosebit, au existat compartimente ale revizorilor de gestiuni, care aveau ca sarcină principală inventarierea și controlul mărfurilor, ambalajelor sau ale altor mijloace materiale, precum ale valorilor băneşti.

2.3.3. Controlul extern independent sau neutru

în mod normal, dacă am ține seama de conținutul propriu-zis al activității la care ne referim, această a treia treaptă din structura organizatorică și funcțională a sistemului de control economic, financiar și gestionar ar trebui să fie denumită sintetic „auditul financiar". Dar, cum suntem încă în faza

de organizare a controlului, al cărui obiectiv esențial îl constituie prezentarea şi caracterizarea principalelor forme şi organisme de control, ne vom limita la aceste aspecte, urmând ca problemele de fond ale auditului să fie tratate ca un modul distinct.

Controlul extern independent sau neutru este în esența lui un control de factură contabilă, efectuat de profesioniști ai domeniului în scopul creşterii utilității şi credibilității informațiilor financiar-contabile difuzate de întreprindere în exterior sau, mai exact spus, pe care întreprinderea este obligată, este dispusă ori este interesată să le facă publice pentru uzul terților. Pentru a putea deveni garanți ai realității şi exactității datelor, ai sincerității şi fidelității conturilor anuale, cei care efectuează controlul, respectiv examinarea prosfesională a informației contabile, trebuie să fie persoane neutre, independente atât față de întreprinderea ce face obiect al analizei lor, cât şi față de beneficiarii opiniei pe care o formulează, adică utilizatorii respectivelor informații.

Prin urmare, nu vom include aici toate controalele externe, efectuate de persoane sau organe din afara întreprinderii. Cu titlu de exemplu, vom admite că şi organele de control ale statului sunt exterioare şi independente față de întreprinderea pe care o controlează, dar nu sunt neutre în raport cu organismul care a dispus verificarea sau cu beneficiarul acțiunii de control. Prin statutul lor şi prin mandatul primit organele de control ale statului sunt obligate să apere interesul public şi prin urmare ele vor acționa în spiritul acestui interes. O poziție similară o au şi inspectorii băncilor, agenții de asigurări, reprezentanții organismelor de protecție socială şi alții asemenea lor.

Pe de altă parte, rezultatele unor controale externe pot folosi concomitent unor utilizatori diferiți, cu care controlul are raporturi diferențiate. De pildă, atunci când raportul comisiei de cenzori însoțeşte bilanțul contabil al unei societăți comerciale la Registrul Comerțului, cenzorii au un statut de deplină independență față de orice persoană fizică sau juridică ce dobândeşte dreptul de a consulta acel bilanț şi de a utiliza informații din el. în schimb, dacă acelaşi sau mai ales un alt raport este adresat Adunării Generale a Asociaților, poziția cenzorilor va fi diferită, cunoscut fiind faptul că ei sunt numiți şi pot fi revocați de adunarea generală, ei sunt obligați să prezinte acesteia rapoarte periodice amănunțite şi au obligația să execute orice verificare specială cerută în cursul exercițiului. Trebuie să admitem, deci, că numai o parte dintre prerogativele cenzorilor reprezintă un control extern independent. Vom reveni asupra acestui subiect.

Controlul extern independent sau neutru, în concepția pe care am conturat-o mai sus, cuprinde trei module distincte, fiind exercitat de către aceiaşi profesionişti contabili aflați în una din următoarele trei ipostaze:

- auditori financiari;
- cenzori ai societăților comerciale, care asigură aşa-zisul control legal al conturilor;
- experți contabili independenți, cabinete şi societăți de expertiză contabilă, care pot efectua controlul conturilor pe bază de contract (auditul contractual).

Din punctul nostru de vedere, în acest moment prezintă importanță prezentarea instituției cenzorilor.

în condițiile actuale din România, **cenzorii societăților comerciale** pot fi considerați ca reprezentând o combinație între controlul propriu şi cel extern al întreprinderii. Fenomenul se explică prin aceea că atunci când a început reconstrucția mecanismului juridic al economiei de piață legislativul nostru a acordat prioritate revenirii la unele stări de lucruri existente înainte de epoca comunistă, neglijând faptul că între timp țările din Europa Occidentală şi celelalte state capitaliste au evoluat într-un ritm alert, devenind altceva decât ceea ce fuseseră ele însele înainte de război. Evident, când vom ajunge într-o economie de piață consolidată, controlul cenzorial va deveni cu adevărat un control extern independent şi va fi tratat în teoria organizării controlului economic, financiar şi gestionar ca o componentă a auditului financiar-contabil.

Pentru a înțelege mai bine aceste aspecte, credem că este necesară o abordare istorică sau evolutivă. Instituția cenzorilor are o îndelungată tradiție şi o istorie proprie. La originile sale (avem în vedere societățile comerciale engleze de la mijlocul secolului trecut), instituția cenzorilor avea rolul de a-i proteja pe asociați/acționari în raporturile lor cu administratorii întreprinderii. Asociații sau acționarii erau în fapt proprietarii şi nu le putea fi indiferent modul în care era administrată averea lor. Prin urmare, ei erau interesați şi în drept să cunoască starea patrimoniului, mersul operațiunilor şi rezultatele întreprinderii, reflectate prin conturile contabile. Evident, o asemenea misiune de control putea fi încredințată unora dintre asociați sau acționari, desemnați de către adunarea generală dintre cei care prezentau garanții de moralitate superioară. Treptat-treptat, cenzorii au ajuns personaje de mare utilitate în viața economică, dar se punea tot mai acut problema pregătirii lor de specialitate sau, mai exact spus, în domeniul financiar-contabil. Aşa se face că ulterior s-a apelat tot mai mult la cenzori de formație

contabilă, iar mai târziu s-a trecut la atestarea lor publică ca profesionişti, de către organisme administrative sau instanţe profesionale. In felul acesta, cenzorii au devenit garanţi ai realităţii, fidelităţii şi credibilităţii documentelor contabile pentru toţi utilizatorii externi de informaţie contabilă. Condiţia esenţială pentru satisfacerea acestei cerinţe este ca cenzorii să aibă o poziţie neutră faţă de întreprindere şi să acţioneze ca profesionişti competenţi, independenţi şi pe deplin responsabili pentru munca şi pentru opiniile lor.

La noi, activitatea cenzorilor este reglementată, în prezent, prin Legea nr. 31/1990 a societăţilor comerciale şi vizează, în principal, societăţile pe acţiuni şi cele în comandită pe acţiuni, care sunt obligate să aibă trei cenzori titulari şi tot atâţia supleanţi, în cazul societăţilor cu răspundere limitată, statutul lor poate prevedea alegerea unuia sau mai multor cenzori, iar dacă numărul asociaţilor este mai mare de 15 numirea cenzorilor devine obligatorie, urmând a li se aplica acestora dispoziţiile prevăzute de lege pentru cenzorii societăţilor pe acţiuni, în lipsă de cenzori, fiecare dintre asociaţi, care nu este administrator, va exercita dreptul de control pe care asociaţii îl au în societăţile în nume colectiv.

Cenzorii se aleg şi se numesc de adunarea generală a acţionarilor/ asociaţilor, la început de cea constitutivă, iar ulterior de adunările ordinare sau extraordinare. Durata mandatului unui cenzor este de trei ani, cu precizarea că cenzorii pot fi realeşi.

Potrivit legislaţiei române, cel puţin unul dintre cenzori trebuie să fie expert contabil sau contabil autorizat[21] (dintre cei cu studii superioare). Dar, potrivit aceleiaşi legislaţii, cenzorii (cu excepţia celor contabili) pot fi acţionari ai societăţii[22]. Acest mod contradictoriu de reglementare juridică a provocat şi provoacă încă numeroase contradicţii şi controverse. Este greu de asamblat o comisie de cenzori unitară, în care unul dintre membri poate avea statut de independent, iar ceilalţi fac parte dintre acţionari, mai ales dacă avem în vedere şi prevederea potrivit căreia atunci când întocmesc raportul către adunarea generală „cenzorii vor delibera împreună"[23].

Cenzorii pot ieşi din funcţiune prin revocarea lor, prin renunţarea la mandat sau în alte situaţii prevăzute de lege (împiedicare fizică sau legală, deces etc.). Revocarea cenzorilor se poate face numai de adunarea generală, cu votul cerut pentru adunările extraordinare.

[21] A se vedea Legea nr. 31 din 16 noiembrie 1990 privind societăţile comerciale, repu blicată în Monitorul Oficial nr. 1.066/17 noiembrie 2004, art. 160 al. 4.
[22] Idem, art. 161.
[23] Idem, art. 165.

în legătură cu numirea şi menţinerea în funcţiune a cenzorilor, legea prevede şi anumite *incompatibilităţi,* în sensul că nu pot exercita mandatul de cenzor într-o societate comercială:

- rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soţii adminis tratorilor;
- persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcţii decât aceea de cenzor, un salariu sau o remuneraţie de la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi con tractuale sau se află în concurenţă cu aceasta;
- persoanele cărora le este interzisă funcţia de administrator;
- persoanele care, pe durata exercitării atribuţiilor conferite de a-ceastă calitate, au atribuţii de control în cadrul Ministerului Finan ţelor Publice sau al altor instituţii publice, cu excepţia situaţiilor prevăzute expres de lege.

în exercitarea mandatului lor, cenzorii au o suită de îndatoriri fundamentale, dar ei pot îndeplini si alte misiuni sau diligente.

Principala îndatorire a cenzorilor este aceea că, potrivit legii (art. 163), ei „sunt obligaţi să supravegheze gestiunea societăţii, să verifice dacă situaţiile financiare sunt legal întocmite şi în concordanţă cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ţinute regulat şi dacă evaluarea elementelor patrimoniale s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare". Despre toate acestea, precum şi asupra propunerilor pe care le vor considera necesare cu privire la situaţiile financiare şi repartizarea profitului, cenzorii vor prezenta adunării generale un raport amănunţit.

în egală măsură, cenzorii sunt obligaţi:

- să facă, în fiecare lună şi pe neaşteptate, inspecţii casei şi să verifice existenţa titlurilor sau valorilor ce sunt proprietatea societăţii sau au fost primite în gaj, cauţiune ori depozit;
- să convoace adunarea ordinară sau extraordinară, când n-a fost convocată de administratori;
- să ia parte la adunările ordinare şi extraordinare, putând face să se insereze în ordinea de zi propunerile pe care le vor crede nece sare;
- să constate regulata depunere a garanţiei din partea administrato rilor;
- să vegheze ca dispoziţiile legii şi ale actului constitutiv să fie înde plinite de administratori şi lichidatori.

Pentru îndeplinirea acestor îndatoriri sau obligații, cenzorii pot lua parte la şedințele administratorilor, dar fără drept de vot. Mai mult, cenzorii au dreptul să obțină de la administratori o situație lunară privind mersul operațiunilor. Pe de altă parte, cenzorii vor aduce la cunoştința administratorilor neregularitățile în administrație şi faptele de încălcare a prevederilor legale ori statutare pe care le constată în exercitarea mandatului lor, iar cazurile mai importante vor fi raportate adunării generale.

La fel, pentru intrarea în funcțiune a unui administrator, acesta trebuie să-şi depună semnătura la Registrul Comerțului, operațiune care este precedată de depunerea garanțiilor cerute de lege (valoarea a 10 acțiuni sau dublul remunerațiilor lunare). Administratorii vor putea proba îndeplinirea acestei obligații pe baza certificatului eliberat de cenzori, din care rezultă depunerea garanției.

Pe de altă parte, administratorii care iau cunoştință de neregularitățile săvârşite de predecesorii lor trebuie să le denunțe cenzorilor; în caz contrar ei vor fi solidar răspunzători. De asemenea, un administrator care se împotriveşte unor acte săvârşite sau omisiuni ale celorlalți va fi scutit de răspundere numai dacă a încunoştințat despre aceasta în scris pe cenzori. Tot astfel, administratorul care, într-o anumită operațiune, are interese contrare societății trebuie să înştiințeze pe ceilalți administratori şi pe cenzori, iar apoi să se abțină de la participarea la adoptarea deciziilor ce privesc acea operațiune.

într-o altă ordine de idei, legea admite că orice acționar are dreptul să reclame cenzorilor faptele ce crede că trebuie cenzurate, iar aceştia au obligația să le verifice. Dacă le găsesc reale, cenzorii le vor avea în vedere la întocmirea raportului lor către adunarea generală[24]. Dacă reclamația este făcută de acționari ce dețin 1/4 din capitalul social, cenzorii sunt obligați să prezinte observațiile şi propunerile lor, rezultate din verificarea faptelor. Dacă cenzorii socotesc întemeiată şi urgentă reclamația făcută de acționarii reprezentând 1/4 din capital, ei au obligația să convoace imediat adunarea generală.

Alte asemenea diligente revin cenzorilor în legătură cu numirea administratorilor. Astfel, dacă un administrator este în vacanță, ceilalți administratori împreună cu cenzorii (deliberând în prezența a 2/3 şi cu majoritatea

[24] Chestiunea trebuie coroborată cu regula secretului profesional de care sunt ținuți cenzorii, în sensul că este interzis acestora să comunice acționarilor în particular sau terților date referitoare la operațiunile societății, constatate cu ocazia exercitării mandatului lor; a se vedea Legea nr. 31/1990, art. 164, al. 3.

absolută) procedează la numirea unui administrator provizoriu. Dacă societatea are un singur administrator şi acesta este în imposibilitatea de a-şi exercita atribuţiile (deces, împiedicare fizică sau legală), numirea provizorie se face de cenzori, iar pentru numirea definitivă se convoacă de urgenţă adunarea generală.

Pe de altă parte, cenzorilor din societăţile comerciale le revin şi importante răspunderi, ale căror întindere şi efecte sunt determinate de regulile mandatului. Astfel, cenzorii sunt solidar răspunzători faţă de societate pentru realitatea vărsămintelor făcute de acţionari, pentru existenţa reală a dividendelor plătite, pentru exacta îndeplinire a hotărârilor adunărilor generale şi, în general, pentru executarea responsabilă a tuturor îndatoririlor pe care le impune legea, contractul de societate şi statutul. De altfel, acesta este motivul pentru care, înainte de intrarea lor în funcţie, cenzorii trebuie să depună o garanţie reprezentând 1/3 din garanţia cerută pentru administratori.

Potrivit prevederilor actuale, constatările făcute de cenzori în exercitarea mandatului lor şi toate deliberările acestora sunt consemnate într-un registru special, în perspectiva lucrurilor, pe măsura perfecţionării activităţii de cenzorat şi alinierii acesteia la standardele internaţionale, locul acestui regim va fi cu siguranţă luat de sofisticatele „dosare de audit" (dosarul permanent şi dosarul exerciţiului), aşa cum vom vedea într-o altă secţiune a manualului nostru.

2.3.4. Alte forme de control economic, financiar şi gestionar

în această a patra treaptă din structura de organizare a sistemului unitar de control economic, financiar şi gestionar am inclus module sau forme de control care nu pot fi încadrate organic în primele trei trepte (de bază sau principiale), dar care nu pot fi excluse din componenţa unui sistem unitar de control. Vom avea în vedere prioritar controlul bancar, acţiunile specifice de control ale Politiei pentru combaterea criminalităţii economico-financiare şi controlul social-obştesc, dar şi alte forme sau atribuţii de control.

A. Controlul bancar

Acesta este un control strict specializat şi este limitat la operaţiunile specific bancare, în condiţiile economiei de piaţă, controlul efectuat de bănci

asupra întreprinderilor pe care le creditează şi care au conturi deschise la ele înregistrează o răsfrângere a ariei sale, urmărind în principal operaţiunile generate de:

- acordarea, utilizarea şi garantarea creditelor;
- respectarea regimului creditelor;
- încasarea şi apoi virarea unor venituri de stat.

în mod particular, Banca Naţională a României, care este bancă de emisiune, poartă întreaga răspundere pentru controlul circulaţiei monetare, pentru stabilirea şi ţinerea sub control a cursurilor de referinţă ale principalelor monede străine, pentru asigurarea fondurilor de recreditare. Celelalte bănci sau societăţi bancare (comerciale, specializate sau de dezvoltare) au în vedere numai raporturile lor cu agenţii economici clienţi.

în condiţiile economiei de piaţă, băncile trebuie să-şi asigure o cât mai bună cunoaştere a clienţilor şi îndeosebi a clienţilor noi. Este necesară o cunoaştere integrală, multilaterală şi analitică a situaţiei economice şi financiare a întreprinderilor creditate, concretizată în principal în determinarea anticipată a capacităţii de rambursare a creditelor. Băncile pot realiza această cunoaştere şi verificare în două moduri distincte:

- prin organe proprii, respectiv prin inspectorii lor sau chiar prin experţi special angajaţi în acest scop;
- recurgând la serviciile unor unităţi specializate, de natura cabinetelor sau societăţilor de expertiză contabilă, consultanţă şi audit financiar.

Potrivit uzanţelor din practica internaţională, băncile vor putea cere specialiştilor solicitaţi studii amănunţite si analizate economico-financiare, care se vor concretiza în rapoarte detaliate, cu caracter confidenţial si garantate prin autoritatea profesională a celor care le întocmesc. Potrivit aceloraşi practici internaţionale, un asemenea raport va trebui să cuprindă principalele date de referinţă ale agentului economic expertizat, sistematizare de module sau capitole, referitoare la:

- profilul şi caracteristicile întreprinderii;
- capitalul social şi natura acţionarilor;
- situaţia exactă a activului (sau a întregului patrimoniu, cu accent pe situaţia datoriilor şi a garanţiilor acordate);
- activitatea de producţie, de servicii sau de comerţ;
- rezultatele financiare şi rentabilitatea;
- solvabilitatea şi capacitatea de plată etc.

Controlul bancar este un control permanent asupra agenților economici clienți, putând îmbrăca toate formele controlului preventiv, concomitent şi postoperativ. Există chiar unele forme specifice de control bancar.

Astfel în domeniul controlului preventiv sunt specifice băncilor verificările analitice efectuate cu ocazia examinării cererilor de credite şi încheierii contractelor de creditare, ca şi analizele generate de stabilirea limitelor de creditare prin contul curent. La fel în domeniul controlului concomitent sau curent, băncile practică pe scară largă controlul la ghişeu efectuat de personalul operativ al băncii când prezintă documentele lor de încasări şi plăți, decontări, vărsăminte şi alte asemenea operațiuni. Evident, controlul operativ la ghişeu (care nu poate afecta în mod exagerat timpul pe care un client îl petrece în bancă pentru tratarea unei operațiuni) se completează cu verificările făcute de bancă asupra soldurilor, rulajelor şi evoluției acestora, în sfârşit reținem şi faptul că controlul postoperativ al creditelor (al utilizării acestora pe destinațiile pentru care au fost acordate) şi controlul garanțiilor de credite reprezintă activități specific bancare care pot îmbrăca atât forma unor controale documentare, cât şi forma unor controale faptice.

O altă formă specifică de control bancar o constituie acțiunile tematice inițiate de bănci în vederea cunoaşterii unor anumite aspecte concrete din viața întreprinderilor creditate. Tematicile trebuie să cuprindă structura analitică a problemelor ce urmează a fi urmărite şi eventual criteriile de evaluare şi de apreciere a acestora. Controalele tematice intervin mai frecvent atunci când băncile identifică anumite deficiențe tipice, când se experimentează noi sisteme sau noi forme de creditare, când se aplică prevederi legislative sau norme metodologice noi.

B. Inspectoratul General al Poliției Române este unitatea centrală a poliției, cu personalitate juridică şi competență teritorială generală, care conduce, îndrumă şi controlează activitatea unităților de poliție subordonate, desfăşoară activități de investigare şi cercetare a infracțiunilor deosebit de grave, circumscrise crimei organizate, criminalității economico-financiare sau bancare, a altor infracțiuni ce fac obiectul cauzelor penale aflate în supravegherea Parchetului de pe lângă Curtea Supremă de Justiție, precum şi orice alte atribuții date în competența sa prin lege.

într-o lucrare de specialitate am constatat cu oarecare surprindere includerea acestui organism în categoria organelor de control financiar de stat, alături de Curtea de Conturi şi Garda financiară. Ideea nu ni se pare

exagerată (mai ales că la vremea respectivă am acceptat să prefațăm lucrarea citată), cu precizarea că noi vom trata totuşi atribuțiile de control îndeplinite în cadrul activității complexe de urmărire şi cercetare penală în suita controalelor cu caracter special.

Este cunoscut că atunci când constată fapte ce întrunesc elementele unor infracțiuni, organele de control ale statului, organele interne ale întreprinderilor şi instituțiilor, ca şi alte organisme oficial constituite, au dreptul şi obligația legală de a sesiza organele de urmărire (avem în vedere Parchetul cu procurorii săi) sau de cercetare penală (respectiv Politia) în vederea efectuării unor investigații de o natură specială în raport cu celelalte cazuri. Asemenea investigații utilizează şi ele procedee şi tehnici ale controlului economico-financiar, urmăresc conformitatea sau nonconformitatea unor activități economice cu legislația în vigoare şi au ca finalitate restabilirea ordinii de drept. Prin urmare, ele pot fi încadrate ca un model distinct în structurile de organizare ale controlului economic, financiar si gestionar, cu motivația că marea complexitate a fenomenelor economice, financiare, monetare şi valutare justifică o largă colaborare obligatorie a tuturor organismelor de control, inclusiv a celor de combatere a faptelor antisociale.

Din punct de vedere al funcționării acestui organism, regula generală stabileşte că implicarea organelor de cercetare penală specializate în domeniul economic devine necesară şi obligatorie atunci când intervine elementul infracțional, constatat şi sesizat de alte organe şi îndeosebi de cele ce afectează controlul financiar-contabil. Există însă şi situații în care acțiunile de control se inițiază din oficiu în scopul constatării unor infracțiuni flagrante, precum şi activități de verificare care se realizează exclusiv de către formațiunile specializate ale poliției.

Sub aspect metodologic, politia dispune de mijloace specifice, stipulate de lege (a se vedea Legea nr. 218/2002) cum sunt:

- culegerea de informații în vederea prevenirii, cunoaşterii şi comba terii infracțiunilor cu caracter economic;
- efectuarea de investigații şi inițierea unor observații şi supravegheri asupra actelor şi faptelor de comerț, asupra activității de aprovi zionare, producție, stocare şi desfacere de bunuri, atât sub aspectul legalității operațiunilor, cât şi pentru identificarea valorilor pro curat, deținute sau comercializate ilicit;
- verificarea sesizărilor primite de la persoane fizice sau juridice;

- colaborarea cu alte organisme şi instituţii ale Statului, specializate în diferite domenii.

C. Alte forme particulare de control

Sistemul unitar de control economic, financiar şi gestionar este şi trebuie să rămână un sistem deschis. El poate încorpora oricând noi module sau forme de control, dacă acestea vor fi create sau instituţionalizate, după cum se poate extinde asupra unor domenii sau operaţii de excepţie ale vieţii economice. Cu titlu de exemplu vom menţiona elementele specifice de control conţinute în Procedurile de instituire a regimului special de supraveghere economico-financiar (pentru regii autonome şi societăţi comerciale cu capital de stat) si în Procedurile de reorganizare şi lichidare judiciară a comercianţilor (persoane fizice şi societăţi comerciale). Dar aceste proceduri ţin mai mult de domeniul expertizei contabile.

Existenţa mai multor forme de control economic, financiar şi gestionar, eşalonarea acestora pe trepte şi niveluri ierarhice, precum si exercitarea lor de către o reţea întinsă de organe şi organisme fac necesară adoptarea unui minim de măsuri concrete de orientare şi coordonare unitară a controlului. Acest efort urmăreşte pe de o parte să asigure unitatea de concepţie, de organizare şi de metodă, iar pe de altă parte eliminarea suprapunerilor, paralelismelor şi controalelor repetate.

Coordonarea activităţii de control economic, financiar şi gestionar este un proces complex şi dificil de realizat, mai ales în condiţiile descentralizării structurilor şi mecanismelor specifice economiei de piaţă. Şi totuşi, aceste structuri sau măcar unele din ele oferă posibilitatea ca fiecare verigă a sistemului să aibă stabilite sarcini şi responsabilităţi bine delimitate, controlabile de către nivelurile ierarhic superioare.

Astfel, Curtea de Conturi a României poate coordona şi coordonează efectiv activitatea de control a Camerelor de Conturi judeţene, iar prin Secţia de control ulterior coordonează şi Direcţiile judeţene de control financiar al acesteia. La fel, Ministerul Finanţelor Publice desfăşoară o vastă activitate de coordonare a tuturor organelor sale de control, atât a celor de nivel central, cât şi a celor din teritoriu, însuşi Consiliul de administraţie al Ministerului Finanţelor Publice definitivează multiplele corelaţii care se impun, pe linia controlului, între diferitele direcţii generale şi direcţii ce compun acest important organism administrativ. Şi băncile au reale posibilităţi de coordonare a acţiunilor de control iniţiate şi realizate de către sucursalele si filialele lor.

în acelaşi mod trebuie pusă problema şi pentru inspecţiile, inspectoratele şi oficiile specializate de control ale Statului.

Coordonarea controlului este parţial operantă şi în sistemul controlului propriu, cel puţin în structurile cu organizare ierarhizată. Avem în vedere în primul rând regiile autonome centrale, care au în subordinea lor filiale judeţene sau teritoriale şi care, la rândul lor, sunt subordonate unor departamente şi ministere. Cum regiile autonome au obligaţia expresă de a organiza compartimente de control financiar de gestiune, este lesne de constatat că fiecare verigă din ierarhia superioară are nu numai sarcini proprii de control, dar şi atribuţii de coordonare faţă de structurile subordonate.

Orice acțiune de control financiar sau gestionar şi orice lucrare de expertiză sau audit vor avea ca obiect cercetarea unor operațiuni sau unui grup de fapte ori fenomene în scopul determinării evoluției, stadiului atins sau corectitudinii acestora în raport cu procedurile prestabilite, obiectivele fixate anticipat sau cu normele care le reglementează. Pentru a face față unor asemenea cerințe, controlul economic, financiar şi gestionar presupune abordarea metodică a realităților economice şi a suporturilor de informații, într-o manieră cât mai rațională care să permită cunoaşterea deplină şi exactă a stărilor de fapt, a implicațiilor şi consecințelor acestora, a factorilor care le influențează si a eventualelor căi de soluționare a lor. De altfel, calitatea prestațiilor în munca de control economic, financiar şi gestionar ca şi rezultatele lor depind în mare măsură de metodele şi tehnicile utilizate în cercetarea fenomenelor din economie, de procedeele prin care organele de control ajung la fundamentarea opiniilor, concluziilor sau a măsurilor de adoptat.

3.1. Considerații general-teoretice asupra metodei şi metodologiilor de control

Discuțiile despre metodă şi demersurile metodologice considerate în ansamblul lor sunt de esență filosofică şi ele nu pot fi înțelese corect decât atunci când sunt abordate într-un asemenea spirit.

în general, noțiunea de metodă simbolizează drumul rațional ce trebuie parcurs pentru înfăptuirea unui deziderat. Ea provine de la latinescul *methodus* care înseamnă mod de expunere sau de acțiune, iar acesta la rândul său are la origine cuvintele greceşti *meta* - cu şi *odos* - drum, cale. în

filosofia franceză metoda reprezintă „marche rationnelle de l'esprit vers la vărite""[25] (Rene Descartes, *Discours de la methode,* 1637).

Metoda are concomitent un înțeles teoretic, dar şi un înțeles practic, reprezentând un simbol de gândire care canalizează eforturile de înțelegere şi de acțiune ale oamenilor, în contextul unor activități specifice, în conformitate cu cerințele şi sarcinile obiectului său, controlul economic, financiar şi gestionar îşi concretizează metoda de cercetare într-un sistem unitar de concepte şi judecăți de valoare, care asigură cunoaşterea efectivă a fenomenelor economico-sociale şi interpretarea corectă a lor.

în înțelesul ei teoretic, metoda controlului economic, financiar şi gestionar constă în eşalonarea cercetării fenomenelor pe patru trepte distincte: informarea, verificarea, analiza şi sinteza.

Informarea oferă organelor de control posibilitatea cunoaşterii modului în care s-au desfăşurat sau se desfăşoară activitățile verificate. Ea poate avea un caracter de ansamblu sau de detaliu (documentare), referindu-se în primul rând la unitățile, compartimentele sau organismele supuse controlului (conținutul activității, structuri interne, niveluri ierarhice, competențe şi responsabilități). Dar, ceea ce unii specialişti români numesc „studiul general prealabil"[26], iar alții „studiul preliminar al organismului întreprinderii"[27] reprezintă numai o latură a procesului de informare, care trebuie extins şi asupra celorlalte aspecte, inclusiv asupra conținutului acțiunilor de control (tematici sau obiective de urmărit, actele normative ce reglementează materia în cauză, norme metodologice, instrucțiuni şi regulamente etc.). Informarea permite organelor de control să se orienteze cu prioritate asupra problemelor mai importante sau asupra acelor sectoare ori laturi ale activității care prezintă deficiențe sau riscuri mai mari. în condițiile autonomiei tot mai accentuate şi autogestionării unităților economice, prioritățile au în vedere soluționarea operativă a problemelor legate de integritatea patrimoniului public şi privat, respectarea disciplinei economice şi financiare, constituirea corectă şi utilizarea eficientă a fondurilor, creşterea rentabilității şi a eficienței economice.

[25] „Mersul rațional al gândirii către adevăr" sau într-o formulare mai recentă „marche rationnelle de l'esprit pour arriver â la connaissance ou â la demonstration d'une verit6"; *Le Petit Larousse Illustre,* Paris, 1993, p. 652.

[26] M. Boulescu şi M. Ghiță, *Control financiar şi expertiză contabilă,* Editura Eficient, Bucureşti, 1996, pp. 38-39.

[27] V.M. loachim, *Manual de verificări şi expertize contabile,* ediția a Il-a, Bucureşti, 1947, pp. 85-86.

Verificarea este treapta de bază în cercetarea operațiunilor, proceselor sau fenomenelor supuse controlului si are ca element principal confruntarea sau comparația ce trebuie făcută între realitățile constatate şi situațiile ideale conținute în programe, normative sau norme, în funcție de scopul urmărit, de sfera controlului şi de domeniul în care se exercită acesta, pot fi utilizate forme si instrumente specifice de verificare, astfel încât să se asigure o cât mai completă cunoaştere şi o cât mai corectă interpretare a fenomenului controlat.

Analiza foloseşte pentru aprofundarea verificării unor fenomene complexe a căror apreciere globală nu este posibilă sau suficientă. Ea constă în descompunerea fenomenelor sau proceselor economice în părțile lor componente şi cercetarea separată a fiecăreia dintre acestea, în munca de control economic, financiar şi gestionar analiza permite stabilirea factorilor de influență şi a mărimii acestor influențe, identificarea cauzelor care au generat anumite stări de lucruri si a eventualilor vinovați. Necesitatea unor analize temeinice decurge din faptul că acțiunile de control sunt total lipsite de eficiență dacă se limitează la simpla constatare a realităților şi la caracterizarea superficială a lor, fără să contribuie la cunoaşterea tuturor detaliilor şi la prevenirea deficiențelor.

în sfârşit, **sinteza** urmăreşte valorificarea eforturilor depuse în munca de control, permițând generalizarea faptelor, stabilirea unor raporturi cauză-efect şi formularea concluziilor finale. Sintetizarea constatărilor făcute de către organul de control cu ocazia informării, verificării şi analizei stă la baza propunerii sau adoptării măsurilor de perfecționare a activităților economico-sociale.

în înțelesul lor teoretic, metoda controlului economic, financiar şi gestionar şi treptele sale țin de domeniul gândirii abstracte, facilitând abordarea logică si rațională a cercetărilor efectuate în munca de control. Dar, controlul economic, financiar şi gestionar este o activitate cu un pronunțat caracter aplicativ, fiind practicat în întreaga noastră economie în forme variate şi pe căi tot mai diverse. Identificarea celor mai potrivite căi de realizare practică a funcțiilor controlului a generat o suită de procedee de lucru, o metodologie specifică, în aceste condiții, metoda controlului economic, financiar şi gestionar dobândeşte şi un înțeles practic, luând forma aşaziselor „metode de tehnică".

în ceea ce priveşte auditul financiar şi expertiza contabilă, reţinem că acestea reprezintă trepte calitativ superioare ale controlului economic, financiar şi gestionar şi, în consecinţă, ele utilizează în general metode şi tehnici ca şi controlul, cărora li se adaugă unele proceduri specifice nivelului lor ridicat de investigaţie şi competenţă.

3.2. Metode de tehnică utilizate în controlul economic, financiar şi gestionar

Totalitatea metodelor şi tehnicilor utilizate în activitatea de control economic, financiar şi gestionar formează metodologia generală a controlului, realizându-se în practică prin intermediul mai multor procedee de lucru. Metodele de tehnică sunt diferenţiate în funcţie de natura acţiunilor de control, obiectivele urmărite şi competenţa organelor însărcinate cu executarea lor. O parte dintre acestea sunt metode specifice controlului, altele sunt metode comune (în sensul că se utilizează şi în alte domenii de activitate economico-socială sau chiar sunt preluate de la acestea).

3.2.1. Metode de tehnică specifice controlului economic, financiar şi gestionar

Acestea au drept principală caracteristică faptul că se folosesc exclusiv sau prioritar în munca de control, în categoria acestor metode se cuprind verificarea documentară, inventarierea de control şi utilizarea de mijloace proprii de consemnare sau confirmare a constatărilor.

A. Verificarea documentară este cea mai frecvent folosită dintre metodele de tehnică specifice controlului economic, financiar şi gestionar. Ea constă, în esenţa ei, în analiza şi aprecierea unor operaţiuni, procese sau fenomene pe baza actelor scrise care le reflectă. Controlul documentar poate fi preventiv (efectuat asupra documentelor de dispoziţie) sau ulterior (efectuat cu ajutorul documentelor de execuţie, care fac dovada producerii efective a operaţiunilor economice şi financiare). Subliniem si faptul că actele pe baza cărora se exercită verificarea documentară pot reprezenta documente justificative sau centralizatoare, evidenţe tehnico-operative, registre şi documente de contabilitate, conturi anuale sau previzionale.

Evident, verificarea documentară urmăreşte în primul rând aspectele de fond, adică legalitatea, realitatea, necesitatea, oportunitatea şi economicitatea operaţiunilor ce fac obiect al controlului. Asta nu înseamnă că pot fi neglijate aspectele de formă sau de conţinut. Verificarea de formă stabileşte dacă un document conţine toate elementele necesare (denumirea şi numărul documentului, unitatea care îl întocmeşte, explicarea conţinutului operaţiunii şi eventual temeiul legal, data şi semnăturile autorizate), iar verificarea conţinutului sau verificarea aritmetică urmăreşte exactitatea cifrelor înscrise în document, a calculelor efectuate şi a reporturilor.

în aceste condiţii, sarcinile organelor de control în verificarea documentelor sunt foarte complexe. Ele trebuie să urmărească concomitent valabilitatea sau autenticitatea documentelor justificative, încadrarea operaţiunilor consemnate în ele în prevederile legale si în disciplina financiară, modul de completare (în special a celor tipizate şi a celor cu regim special) şi de circulaţie a documentelor, în principiu, organele de control nu vor admite ca suport al operaţiunilor verificate documente ce nu sunt întocmite şi semnate de persoanele în drept să dispună sau să execute operaţiunile respective, documente care conţin ştersături sau corecturi nepermise (modificarea textului sau a datei, transformări de cifre, adăugiri ulterioare de cifre si text). Sunt şi situaţii în care organele de control trebuie să recurgă la verificarea faptică sau la reconstituirea operaţiunilor, să solicite informaţii suplimentare cu privire la împrejurările în care acestea s-au efectuat. Un asemenea mod de verificare reclamă din partea organelor de control o înaltă competenţă profesională, discernământ în analiza fiecărei situaţii şi o dorinţă sinceră de a contribui la perfecţionarea activităţii pe care o controlează în acelaşi timp, se cer a fi aplicate cele mai adecvate procedee pentru cunoaşterea exactă a realităţilor sau pentru aflarea adevărului material.

în practica controlului economic, financiar şi gestionar, verificarea documentară utilizează mai multe procedee sau tehnici de lucru, care se diferenţiază atât din punct de vedere al scopului urmărit, cât şi sub aspectul modalităţilor concrete de realizare, după cum urmează:

a) Procedeul **comparării documentelor** se foloseşte în cazurile în care organele de control au neclarităţi sau suspiciuni în legătură cu autenticitatea, respectiv cu întocmirea sau aprobarea documentelor justificative; în asemenea cazuri se compară mai multe documente care conţin scrisul sau semnătura aceleiaşi persoane, se consultă specimenele de semnături şi

numai în cazuri de excepție se va recurge la confirmarea sau recunoaşterea scrisului ori semnăturii de către autorii acestora.

b) Procedeul **verificării reciproce a documentelor** constă în con fruntarea unor documente diferite, dar care conțin anumite date comune sau se referă la una şi aceeaşi problemă; de exemplu, confruntarea cantităților de produse finite din Notele de predare cu cele din Raportul de fabricație şi cu cele din documentele de preluare în gestiune sau, confruntarea datelor din documentele de transport cu cele din factura furnizorului(date referitoare la cantități, localitatea de expediție, distanța etc.)

c) Procedeul **verificării încrucişate sau al contraverificării** docu mentelor constă în confruntarea exemplarelor diferite ale aceluiaşi document, aflate la unități, sectoare sau locuri diferite. De exemplu, confruntarea exem plarelor din factură ajunse la beneficiar (odată cu marfa sau prin bancă) cu cele rămase la furnizori, sau confruntarea originalului chitanței (care se găseşte în toate cazurile la plătitor) cu copia rămasă în carnetul chitanțier.

d) Procedeul **ridicării unor documente de către organele de con trol** reprezintă, în primul rând, o măsură asiguratorie şi se foloseşte în toate cazurile în care există pericolul ca unele documente (considerate nelegale, incorecte sau dubioase) să fie sustrase sau distruse de cei interesați (mai ales dacă reprezintă unica dovadă a unor nereguli), să fie modificate sau completate cu mențiuni suplimentare față de cele constatate inițial, în toate cazurile, documentele ridicate se înlocuiesc cu copii certificate de către organul de control şi de conducătorul unității sau compartimentului verifi cat; pe copie se menționează obligatoriu locul unde se află documentul original, organul care 1-a ridicat şi calitatea acestuia.

e) Procedeul **confecționării unor copii sau extrase după documen tele verificate** se utilizează în cazurile în care datele sau operațiunile eco nomice şi financiar-contabile conținute în documente sunt necesare pentru susținerea ori confirmarea constatărilor făcute de către organul verificator, pentru fundamentarea concluziilor înscrise în actele de control, fără să existe riscul ca documentele respective să fie sustrase, distruse sau falsificate. Copiile şi extrasele trebuie să fie conforme cu documentele rămase la unitatea verificată şi trebuie certificate pentru exactitate de către organul de control şi şeful compartimentului de la care emană actul original. Evident, anexarea acestor copii sau extrase la procesele verbale de control trebuie să respecte cerințele legale privind apărarea confidențialității datelor, neputând constitui un mijloc disimulat de divulgare a secretului afacerilor firmei în cauză.

Alte procedee de verificare documentară derivă din modul de ordonare sau grupare a documentelor şi sunt următoarele:

f) Procedeul **verificării cronologice,** care se caracterizează prin aceea că toate documentele ce stau la baza controlului, indiferent de conţinutul lor, sunt examinate în ordinea strictă în care au fost întocmite, înregistrate sau îndosariate. O asemenea verificare este suficient de comodă, dar are dezavantajul că nu permite urmărirea unei probleme sau grup de operaţiuni de la început până la sfârşit si formularea unor concluzii sintetice. De altfel, în practica unităţilor economico-sociale documentele primare, centrali zatoare, de evidenţă operativă sau contabilă sunt sistematizate şi îndosariate pe probleme, astfel încât verificările strict cronologice (în înţelesul pe care 1-am dat mai sus acestui procedeu) sunt destul de rare.

g) Procedeul **verificării invers-cronologice** are un mod similar de desfăşurare, cu deosebirea că începe cu documentele cele mai recente şi continuă cu cele mai vechi, în ordinea întocmirii, înregistrării sau îndosarierii lor. Acest procedeu se recomandă cu precădere în două situaţii specifice: atunci când se constată anumite omisiuni sau erori de înregistrare, pentru identificarea cărora este necesară cercetarea document cu document sau poziţie cu poziţie, a lucrărilor întocmite anterior; în cazul constatării unor deficienţe, neglijenţe, abateri sau falsuri în acte, pentru stabilirea momentului din care acestea au început să se producă.

h) Procedeul **verificării sistematice** sau pe probleme a documentelor face posibilă urmărirea unui aspect sau grup de operaţiuni distincte şi formularea unor concluzii unitare cu privire la fenomenul cercetat. Practica economică oferă nenumărate exemple de asemenea verificări: controlul documentelor de încasări şi plăţi, verificarea documentelor privind remunerarea muncii, verificarea documentelor referitoare la aprovizionarea tehnico-materială şi altele similare. Sistematizarea şi verificarea pe probleme a documentelor aduce muncii de control o eficienţă sporită şi înlătură posibilităţile de omitere a unor acte, care în condiţiile verificării globale ar putea scăpa organului de control.

i) **Verificarea combinată sau mixtă** a documentelor reprezintă de fapt o îmbinare a procedeelor de mai sus, care presupune gruparea actelor pe feluri, probleme sau operaţiuni şi examinarea fiecărui set sau pachet de documente în ordinea cronologică ori invers cronologică a întocmirii, înregistrării ori îndosarierii lor. Avantajele pe care le oferă acest procedeu sunt incontestabile, astfel încât el a devenit uzual în practica controlului economic, financiar şi gestionar.

în concluzie, verificarea documentară este cea mai reprezentativă dintre metodele de tehnică utilizate în controlul economic, financiar şi gestionar. Fenomenul se explică prin aceea că în economia de piaţă importanţa documentelor este excepţional de mare. Ele constituie antenele contabilităţii, dar în acelaşi timp sunt şi un mijloc eficace pentru verificarea gestiunilor, pentru analiza întregii vieţi economice a întreprinderii şi pentru stabilirea calculelor previzionale. Pe baza lor se poate stabili răspunderea personală a conducerii şi asigura controlul mijloacelor de lucru puse la dispoziţia administratorilor de către proprietari şi în acelaşi timp sunt un mijloc eficient de control asupra executării programelor de lucru şi a bugetelor aferente[28]. In foarte multe cazuri documentele reprezintă singura cale de reconstituire a operaţiunilor consemnate în ele, a condiţiilor şi scopului în care acestea s-au efectuat. Verificarea atentă şi exigentă a documentelor poate scoate la iveală deficienţele existente în activitatea sau sectorul controlat şi poate identifica unele posibilităţi de perfecţionare a muncii viitoare.

B. Inventarierea de control (cunoscută şi sub denumirile de control faptic sau inventar fizic)

Ca metodă specifică de control economic, financiar şi gestionar, inventarierea reprezintă în primul rând o verificare faptică, pe teren, a existenţelor de valori materiale şi băneşti. Prin extensie, inventarierea de control poate fi folosită şi pentru verificarea unor documente sau evidenţe (sub raportul existenţei acestora şi ţinerii lor la zi), precum şi pentru identificarea unor elemente patrimoniale de natura titlurilor, drepturilor de creanţă, obligaţiilor, în accepţiunea ei de metodă de tehnică a controlului economic, financiar şi gestionar, inventarierea de control coincide numai parţial cu activitatea mult mai cuprinzătoare de inventariere periodică a gestiunilor sau a întregului patrimoniu, care se realizează printr-o îmbinare a verificărilor faptice cu cele documentare şi prin efectuarea unor operaţiuni specifice de regularizare şi evaluare.

O condiţie esenţială pentru succesul inventarierii de control, respectiv pentru surprinderea realităţilor efective, este ca intervenţiile controlului să se producă inopinat, în caz contrar persoanele care răspund de gestiuni, sectoare sau compartimentele verificate pot lua măsuri de acoperire provizorie şi fictivă a lipsurilor, de modificare a evidenţelor operative, de mascare

[28] **Adaptat după D. Rusu, *Contabilitate generală,* Ediţia a Il-a, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1972, p. 294.**

a plusurilor, de substituire a sortimentelor şi altele similare, în acelaşi timp, inventarierea inopinată oferă o imagine clară şi reală asupra stării calitative, modului de păstrare sau de folosinţă a bunurilor şi mijloacelor ce compun avutul public sau privat al unităţilor patrimoniale.

în funcţie de natura elementelor verificate şi de obiectivele urmărite prin acţiunea de control, se pot utiliza ca procedee de lucru inventarierea totală şi inventarierea prin sondaj.

Inventarierea totală permite cunoaşterea integrală a realităţilor şi formularea unor concluzii exacte, dar este mai greu de realizat. Ea reclamă un timp de executare îndelungat, un efort mai substanţial şi sistarea operaţiunilor de primire şi eliberare a bunurilor din gestiuni.

în schimb, **inventarierea prin sondaj** se realizează cu mai multă uşurinţă, este mai operativă, dar are o precizie mai scăzută. Cu toate acestea, în practica economică actuală, inventarierea de control (concepută ca metodă de tehnică specifică) se realizează în principal pe calea sondajului. Explicaţia poate fi dată şi de faptul că, în condiţiile actuale, volumul valorilor ce trebuie inventariate şi sortimentele acestora înregistrează o creştere şi respectiv o diversificare continuă, în orice caz, procedeul inventarierii prin sondaj nu trebuie să conducă la diminuarea gradului de precizie al acţiunilor de control, în acest scop se impune perfecţionare continuă a tehnicilor de lucru, astfel încât sondajul să satisfacă tot mai mult cerinţele unei cercetări selective. Asta înseamnă că alegerea din mulţimea elementelor a exemplarelor ce vor fi controlate şi dimensionarea optimă a eşantioanelor să se facă pe baza unor criterii ştiinţifice.

Evident, inventarierea prin sondaj nu poate fi generalizată în mod absolut. De altfel, legea interzice folosirea sondajului pentru verificarea gestiunilor de mijloace băneşti sau a gestiunilor de obiecte preţioase. De asemenea, atunci când sondajul descoperă existenţa unor deficienţe sau lipsuri în gestiune, este obligatorie trecerea la inventarierea totală în vederea stabilirii volumului si valorii integrale a prejudiciilor provocate.

C. Utilizarea de mijloace proprii de consemnare şi confirmare a constatărilor

în practica controlului economic, financiar şi gestionar apar frecvente situaţii în care informaţiile curente ce stau la dispoziţia organelor de control nu satisfac integral cerinţele unei interpretări realiste a fenomenelor şi proceselor economice complexe sau foarte dinamice, în asemenea împrejurări sunt necesare investigaţii suplimentare îndreptate spre cunoaşterea

unor aspecte particulare şi a mobilurilor ce stau la baza unor acţiuni, identificarea tuturor implicaţiilor şi efectelor, valorificarea unor iniţiative, opţiuni sau puncte de vedere ale personalului din unităţile controlate. Unii specialişti recomandă chiar folosirea de chestionare, teste şi consultări care să permită evaluare mai exactă a stărilor de lucru, cunoaşterea unor atitudini şi comportamente ale celor verificaţi, identificarea tuturor posibilităţilor, a rezervelor şi resurselor nepuse în valoare[29].

în principiu, organele de control pot cere informaţii (verbale sau scrise) oricăror persoane fizice sau juridice care au legătură cu problemele verificate. Mai frecvent folosite în munca de control sunt notele scrise şi consemnarea unor detalii în actele finale de control. La rândul lor, notele scrise îmbracă două forme concrete: procese-verbale de constatare şi note explicative.

Procesele-verbale de constatare se întocmesc pentru consemnarea unor deficienţe constatate de către organul de control, a căror reconstituire ulterioară nu este posibilă sau care nu vor putea fi dovedite mai târziu. Avem în vedere absenţele temporare de la locul de muncă, organizarea defectuoasă a depozitelor şi magaziilor, folosirea necorespunzătoare sau ilegală a utilajelor şi a mijloacelor de transport, existenţa unor materiale neasigurate împotriva degradării, lipsa sau organizarea necorespunzătoare a pazei valorilor materiale şi altele similare. Procesele-verbale de constatare consemnează situaţia de fapt şi se semnează de către organul de control, de conducătorul unităţii, subunităţii sau compartimentului respectiv şi, eventual de martori asistenţi. Procesele-verbale de constatare se mai întocmesc cu ocazia verificărilor prin sondaj şi a controalelor efectuate la subunităţile sau filialele care îşi au sediul în altă parte decât unităţile supuse verificării.

Notele explicative se utilizează atunci când organele de control constată abateri sau deficienţe pentru care urmează să propună sancţiuni sau imputaţii sau care întrunesc elementele constitutive ale unor infracţiuni. Aceste note au forma unor răspunsuri la întrebări. Evident, întrebările se formulează de către organul de control, iar răspunsurile se dau de către cei consideraţi vinovaţi sau de alte persoane care cunosc împrejurările în care s-au produs faptele respective, întrebările şi răspunsurile sunt numerotate în ordine, iar ultima întrebare poate avea formulare tip: „Dacă mai aveţi ceva de adăugat în legătură cu constatarea făcută?", în felul acesta notele

[29] **R. Ciurileanu, *Controlul financiar în România,* Editura Academiei, Bucureşti, 1980, pp. 160-130.**

explicative capătă şi caracterul unor declaraţii, evitând posibilităţile de invocare ulterioară a viciilor de formă sau de procedură. Organele de control au obligaţia să analizeze cu discernământ răspunsurile primite şi să formuleze, dacă consideră necesar, şi alte întrebări lămuritoare.

Atunci când persoanele în cauză refuză să dea notă explicativă sau să răspundă la unele întrebări, organele de control vor formula în scris întrebările respective, printr-o adresă înregistrată la unitatea verificată, în care vor preciza şi termenul-limită pentru primirea răspunsurilor. Dacă nici în acest caz nu primesc răspunsurile solicitate, organele de control stabilesc concluziile pe baza informaţiilor existente, dar vor consemna refuzul în documentele finale de control.

Se impune şi precizarea că notele scrise sunt mijloace suplimentare de informare şi confirmare, în consecinţă, ele trebuie folosite cu tact şi numai în cazuri bine justificate pentru a nu provoca stări de tensiune, neîncredere sau suspiciune în rândul personalului din unitatea sau compartimentele supuse verificării.

Alte informaţii utile pentru aprecierea activităţii sau pentru caracterizarea unor aspecte particulare sunt consemnate în actele întocmite de către organele de control la terminarea operaţiunilor de verificare. Descrierea detaliată a unor deficienţe sau abateri, cu indicarea dispoziţiilor legale încălcate, stabilirea vinovaţilor şi măsurilor preconizate (întemeiate pe articole concrete din actele normative) oferă organelor de decizie surse autentice de cunoaştere şi temeiul unor hotărâri juste. Aceeaşi funcţiune îndeplineşte şi referatul de motivare prin care organele financiar-contabile refuză viza de control financiar preventiv pentru operaţiunile patrimoniale ce nu respectă criteriile de legalitate, realitate, necesitate, oportunitate şi economicitate.

3.2.2. Metode şi procedee comune utilizate în controlul economic, financiar şi gestionar

Acestea completează arsenalul metodologic al organelor de control, în categoria acestor metode, folosite şi în alte domenii de activitate, se cuprind observarea directă, probele de laborator şi expertizele tehnice, metodele analizei economice şi financiare. Utilizarea metodelor comune este posibilă şi necesară datorită interferenţelor pe care controlul le are cu respectivele activităţi, precum şi datorită faptului că problemele economico-financiare ce fac obiectul controlului sunt din ce în ce mai complexe.

A. Observarea directă este o metodă utilizată cu prioritate în controlul concomitent (ierarhizat sau operațional) si constă în urmărirea la fața locului a modului de organizare şi desfăşurare a muncii din diferite sectoare sau compartimente specializate.

în acțiunile de control economic, financiar şi gestionar observarea directă poate îmbrăca forma generală a inspecțiilor sau poate utiliza procedee tehnice mai evoluate, cum sunt cronometrarea, fotografierea, normarea, testarea de aptitudini etc. De asemenea, controlul prin observarea directă permite cunoaşterea unor situații de fapt care nu fac obiectul înregistrărilor în documente sau evidențe, cum sunt: asigurarea pazei la magazii şi depozite, respectarea normelor de securitate a muncii, realizarea măsurilor de siguranță privind păstrarea şi manipularea numerarului (existența casei de fier şi a grilajelor metalice la uşa şi ferestrele casieriei, efectuarea operațiunilor de încasări şi plăți la ghişeu) si altele similare.

B. Probele de laborator şi expertizele tehnice se utilizează în munca de control economic, financiar şi gestionar atunci când complexitatea unor probleme depăşeşte nivelul de pregătire, aparatura de care dispune sau competența legală atribuită organului de control, în aceste cazuri se recurge la serviciile (şi, evident, la metodele) unor specialişti din domeniul tehnic, chimic, sanitar etc. Probele de laborator folosesc pentru determinarea cali tății, compoziției sau conținutului unor bunuri (materii prime minerale sau organice, produse alimentare, materiale textile, betoane etc.). Expertizele tehnice sunt necesare pentru cunoaşterea parametrilor de funcționare a utilajelor, rezistenței unor materiale sau construcții, randamentelor energetice şi termice, consumului de materiale şi de manoperă pentru o lucrare sau produs.

Probele de laborator şi expertizele tehnice depăşesc cadrul problemelor economico-financiare, dar foarte adesea ele sunt indispensabile organelor de control pentru analiza temeinică a fenomenului verificat, pentru cunoaş-terea realităților efective şi pentru formularea unor concluzii juste.

C. Metodele analizei economice şi financiare sunt foarte utile în munca de control datorită complexității activităților ce trebuie verificate, dar şi evoluției lor sub influența directă sau indirectă a mai multor factori, în acțiunile de control economic, financiar şi gestionar se utilizează cu succes comparația sau analiza comparativă, generalizarea, gruparea corelată a factorilor şi măsurarea influenței lor. Ca suport pentru efectuarea analizelor economico-financiare organele de control folosesc datele din evidențele

operative, înregistrările din contabilitatea curentă şi calculele periodice de sinteză (îndeosebi bilanţul contabil si anexele sale).

Folosind metodele analizei, organele de control economic, financiar şi gestionar pot determina dinamica unor fenomene sau operaţiuni, ritmicitatea proceselor de aprovizionare, producţie şi desfacere, structura mijloacelor, resurselor sau cheltuielilor şi greutatea specifică a elementelor componente, legăturile de cauzalitate dintre diferitele fenomene economico-fmanciare şi cele juridice ori sociale, în acest fel, metodele analizei economice şi financiare permit organelor de control să adâncească cunoaşterea realităţilor, să fundamenteze mai ştiinţific concluziile lor şi să propună măsuri mai eficiente.

3.3. Metodologii de control

Transpunerea în practică a mecanismelor controlului economic, financiar şi gestionar implică utilizarea unui întreg arsenal de metode, tehnici şi procedee care formează la un loc metodologiile de control. Dacă ţinem cont de toate etapele succesive ale activităţii de control vom admite că pot exista metodologii de planificare sau de programare, metodologii de organizare, metodologii de exercitare, metodologii de finalizare şi apoi metodologii de valorificare a controlului, în practică însă aceste etape se întrepătrund, generând, în principal, două categorii distincte de metodologii: cele de planificare şi respectiv cele de exercitare a controlului economic, financiar si gestionar.

3.3.1. Metodologiile de planificare a controlului economic, financiar şi gestionar

Pentru a se putea integra ca activitate distinctă în structurile manageriale şi de specialitate ale întreprinderilor, instituţiilor sau organismelor administraţiei de stat, controlul economic, financiar şi gestionar trebuie să aibă un orizont perceptibil, ceea ce în opinia noastră înseamnă că el trebuie să aibă la bază planuri sau programe de lucru care să-i confere elemente de echilibru necesare stabilităţii şi continuităţii acţiunilor.

Evident problema planificării controlului se pune în mod diferit în funcţie de formele şi conţinutul acţiunilor de control. Astfel, în cazul controlului ierarhizat sau al formelor de control invizibil sarcinile ori atribuţiile

de control derivă din însăşi obligaţiile de serviciu ale persoanelor implicate, din fişele lor de posturi şi din documentele interne de organizare a controlului (decizii sau ordine ale conducerii). La fel şi în cazul controlului financiar preventiv, situaţie în care principalele atribuţii, respectiv operaţiunile patrimoniale ce se supun obligatoriu controlului sunt fixate prin norme juridice şi metodologice, iar nominalizarea lor se face prin acte de dispoziţie de ordine interioară. Pentru aceste forme de control nu este necesară întocmirea unor planuri de muncă sau programe de activitate.

în schimb, formele ulterioare de control, care cad în sarcina unor organe specializate, impun cu necesitate eşalonarea în timp a acţiunilor de control prin planuri sau programe propriu-zise. întocmesc asemenea planuri organele Curţii şi Camerelor de Conturi, organele de control ale Ministerului Finanţelor Publice, inspecţiile bancare, inspecţiile, inspectoratele şi oficiile specializate de control, compartimentele de control financiar de gestiune şi asimilatele lor. Conţinutul acestor planuri şi metodologia de elaborare a lor sunt de asemenea diferenţiate.

în materie de planificare a controlului economic, financiar şi gestionar importante particularităţi metodologice înregistrează compartimentele de control financiar de gestiune. Potrivit normelor în vigoare[30] activitatea de control gestionar în unităţile din sectorul public al economiei şi din administraţia de stat se desfăşoară pe baza programelor de lucru semestriale, întocmite de şeful compartimentului de control şi aprobate de conducătorul în subordinea căruia se află compartimentul de control respectiv, în aceste programe se vor nominaliza gestiunile şi activităţile ce urmează a fi controlate, perioada supusă controlului şi cea stabilită pentru verificarea efectivă, ca şi organele care efectuează controlul.

Aceleaşi norme precizează că urmărirea realizării programului semestrial se face tot de către şeful compartimentului de control financiar de gestiune, care va organiza în acest sens o evidenţă simplă a actelor de control întocmite, a altor acţiuni realizate în afara programului aprobat, precum şi a principalelor rezultate obţinute (care pot reprezenta plusuri în gestiuni identificate, pagube constatate, sancţiuni aplicate). In baza constatărilor făcute de către revizorii contabili, şeful compartimentului de control gestionar va

[30] A se vedea Normele nr. 63.943/30 septembrie 1991 privind modul de organizare şi exercitare a controlului financiar propriu la ministere, departamente, alte organe centrale de stat, prefecturi şi primăria municipiului Bucureşti, instituţii de stat şi regii autonome, aprobate prin H.G. nr. 720/1991.

sesiza periodic conducerea unității de problemele ce pot conduce la îmbunătățirea activității de gestionare a patrimoniului.

Prin urmare, documentul oficial de planificare a controlului gestionar este programul de lucru semestrial. Dar elaborarea unor asemenea programe nu se poate face pe baze empirice, impunându-se necesitatea utilizării unei metodologii adecvate. Esența acesteia va consta în calculul analitic al fondului de timp, după cum urmează:

Mai întâi, este necesară elaborarea unei situații exacte a sarcinilor anuale de control gestionar, care poate cuprinde atât sarcinile obligatorii, cât şi unele acțiuni opționale, în categoria sarcinilor obligatorii vom înscrie în primul rând toate acțiunile concrete de control, în ordinea stabilită pentru verificare, acțiuni reprezentând unitățile componente direct subordonate sau subunități ale acestora ce urmează a fi verificate de fond în anul respectiv, organizații social-obşteşti finanțate sau subvenționate, gestiuni proprii de inventariat. Tot în categoria sarcinilor obligatorii vom include şi activitățile curente ale compartimentului de control, cum sunt de exemplu valorificarea actelor de control, instructajele, schimburile de experiență, îndrumarea echipelor pe teren. Pentru fiecare dintre aceste acțiuni şi activități se va stabili necesarul de timp exprimat în om/zile. Prin însumarea timpilor individuali (necesari executării acțiunilor de control şi desfăşurării activităților specifice) vom obține „necesarul total de fond de timp" pe care îl vom nota cu N.t.Fd.T.

Pe de altă parte, vom determina fondul de timp calendaristic al organelor de control (pe care îl vom nota cu Fd.T.C). Pentru aceasta vom însuma zilele lucrătoare din an (excluzând duminicile şi eventual sâmbetele, sărbătorile legale şi concediul de odihnă) pentru fiecare component al compartimentului de control. Evident, şi fondul de timp calendaristic total va fi exprimat tot în om/zile pentru a fi comparabil cu necesarul total de fond de timp.

într-o a treia fază vom stabili gradul de ocupare al organelor de control. Se compară în acest scop necesarul de fond de timp cu fondul de timp calendaristic, putând rezulta două variante care se vor soluționa în mod diferit, şi anume:

Dacă rămâne un fond de timp disponibil (ceea ce vrea să însemne că N.t.Fd.TxFd.T.C.), acesta va putea fi ocupat cu acele acțiuni opționale despre care am pomenit mai sus şi care vor reprezenta teme propuse pentru verificare. Timpul necesar realizării acestora va fi exprimat tot în om/zile si trebuie să se încadreze în fondul de timp disponibil.

Dacă, în schimb, N.t.Fd.T.>Fd.T.C, ceea ce înseamnă că organele de control nu pot acoperi integral acțiunile obligatorii şi activitățile specifice, atunci şeful compartimentului de control va întocmi un memoriu prin care va solicita, în mod justificat, suplimentarea numărului de posturi. Reamintim faptul că, potrivit normelor în vigoare, conducătorii de unități în care se organizează compartimente de control financiar de gestiune au obligația legală de a asigura necesarul de posturi pentru îndeplinirea integrală a sarcinilor anuale de control gestionar de fond.

Situația sarcinilor anuale de control gestionar va sta la baza elaborării programelor semestriale de lucru, dar ea poate folosi si pentru urmărirea îndeplinirii sarcinilor, operațiune care are la bază înregistrarea proceselor-verbale de verificare sau altor documente întocmite pentru finalizarea acțiunilor de control.

Documentele de planificare a controlului gestionar se semnează de şeful compartimentului de control (sau, în lipsa acestuia, de conducătorul compartimentului financiar-contabil) şi se aprobă de conducerea unității în cadrul căreia funcționează compartimentul de control. Pe parcursul executării sarcinilor, conducerea unității va putea opera unele modificări în programele de lucru semestriale (respectiv urgentarea verificării unor unități, subunități sau gestiuni, amânarea verificării altora, schimbarea perioadelor de control etc.), fără ca prin aceasta să se afecteze îndeplinirea integrală a sarcinilor anuale. Evident, respectivele modificări trebuie comunicate din timp (cu cel puțin 10 zile înainte de începerea acțiunii de control sau imediat după apariția unor împrejurări cu caracter de urgență) pentru a putea fi realizate în condiții optime.

Documentele privind planificarea activității de control gestionar, ca şi în cazul celorlalte forme de control specializat, se întocmesc şi se păstrează în aşa fel încât să se asigure caracterul inopinat al verificărilor, precum şi respectarea cerințelor generale ale apărării secretului datelor confidențiale ori rezervate. Pe de altă parte, documentele de planificare folosesc şi pentru coordonarea unitară a controlului economic, financiar şi gestionar exercitat în cadrul sau asupra unităților patrimoniale. Modul specific de ierarhizare şi subordonare a compartimentelor de control financiar de gestiune şi organizarea compartimentelor revizorilor de gestiuni fac posibilă coordonarea proiectelor de plan (care se înaintează şi se centralizează ierarhic până la nivelul ministerelor şi celorlalte organe centrale), în felul acesta, pot fi înlăturate încă din faza de planificare toate suprapunerile, paralelismele şi controalele repetate.

3.3.2. Metodologii de exercitare a controlului economic, financiar şi gestionar

Sub aspect metodologic desfăşurarea practică a acţiunilor de control diferă în funcţie de natura acestora. Astfel, în cazul controlului preventiv, metodologia de exercitare vizează modul concret în care sunt prezentate documentele la viză, analiza acestora în funcţie de obiectivele sau condiţiile stabilite pentru fiecare operaţiune, acordarea sau refuzul vizei şi soluţionarea eventualelor refuzuri de viză. Controlul ierarhizat implică şi mai puţine aspecte metodologice, acesta exercitându-se în cadrul atribuţiilor de serviciu ale persoanelor cu funcţii de conducere. Controlul gestionar de fond, ca si alte forme de control ulterior, se exercită în baza unor unei metodologii ce are în vedere pregătirea şi organizarea acţiunilor, verificarea concluziilor. Vom detalia, în cele ce urmează, aceste probleme complexe.

A. Metodologia de exercitare a controlului financiar preventiv

Metodologia de exercitare a controlului financiar preventiv se întemeiază pe prevederile din Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 799 din 12 noiembrie 2003 şi din normele metodologice în vigoare[31].

Când am prezentat organizarea principalelor forme de control, am constatat că există anumite particularităţi la organizarea controlului financiar preventiv la instituţiile publice, în aceste condiţii, este evident că vom întâlni particularităţi şi la exercitarea controlului financiar preventiv la instituţiile publice. După cum am arătat, controlul financiar preventiv la instituţiile publice poate fi propriu şi delegat.

Sub aspect procedural, *exercitarea controlului financiar preventiv propriu* este prezentată în cele ce urmează.

Documentele care privesc operaţiuni asupra cărora este obligatorie exercitarea controlului financiar preventiv se transmit persoanelor desemnate cu exercitarea acestuia de către compartimentele de specialitate care iniţiază operaţiunea. Documentele privind operaţiunile prin care se afectează fondurile publice şi/sau patrimoniul public vor fi însoţite de avizele compartimentelor de specialitate, de note de fundamentare, de acte şi/sau documente

[31] Ordinul M.F.P. nr. 522 din 16 aprilie 2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventive, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 320 din 13 mai 2003.

justificative şi, după caz, de o „Propunere de angajare a unei cheltuieli" şi/ sau de un .Angajament individual/global".

în efectuarea controlului financiar preventiv de către persoanele desemnate, parcurgerea listei de verificare specifică operațiunii primită la viză este obligatorie, dar nu şi limitativă, în conformitate cu prevederile actelor normative în vigoare, persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv poate extinde verificările ori de câte ori este necesar.

Dacă prin parcurgerea listei de verificare cel puțin unul din elementele verificării formale - completarea documentelor în concordanță cu conținutul acestora, existența semnăturilor persoanelor autorizate din cadrul compartimentelor de specialitate, existența actelor justificative specifice operațiunii prezentate la viza - nu este îndeplinit, atunci operațiunea nu poate fi autorizată.

Pentru simplificarea şi accelerarea circuitului administrativ, în astfel de situații nu se face consemnarea refuzului de viză, procedându-se la restituirea documentelor către compartimentul care a inițiat operațiunea, indicându-se în scris motivele restituirii.

După efectuarea controlului formal, persoanele desemnate să exercite controlul financiar preventiv înregistrează documentele în Registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv şi efectuează, de asemenea, prin parcurgerea listei de verificare, controlul operațiunii din punct de vedere al legalității, regularității şi, după caz, al încadrării în limitele şi destinația creditelor bugetare şi/sau de angajament.

Dacă necesitățile o impun, în vederea exercitării unui control preventiv cât mai complet, se pot solicita şi alte acte justificative, precum şi avizul compartimentului de specialitate juridică, întârzierea sau refuzul furnizării actelor justificative sau avizelor solicitate vor fi comunicate conducătorului entității publice, pentru a dispune măsurile legale.

Dacă în urma verificării de fond operațiunea îndeplineşte condițiile de legalitate, regularitate şi, după caz, de încadrare în limitele şi destinația creditelor bugetare şi/sau de angajament, se acordă viza, prin aplicarea sigiliului şi a semnăturii pe exemplarul documentului care se arhivează la entitatea publică.

Prin acordarea vizei se certifică implicit şi îndeplinirea condițiilor menționate în listele de verificare.

Documentele vizate şi actele justificative ce le-au însoțit sunt restituite, sub semnătură, compartimentului de specialitate emitent, în vederea continuării circuitului acestora, consemnându-se acest fapt în Registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv.

Sub aspect formal, viza de control financiar preventiv propriu se exercită prin semnătura persoanei desemnate şi prin aplicarea sigiliului personal, care va cuprinde următoarele informaţii: denumirea entităţii publice, menţiunea „vizat pentru control financiar preventiv", numărul sigiliului (numărul de identificare a titularului acestuia), data acordării vizei (an, luna, zi).

Termenul pentru pronunţare (acordarea/refuzul vizei) se stabileşte, prin decizie internă, de conducătorul entităţii publice în funcţie de natura şi complexitatea operaţiunilor cuprinse în Cadrul general şi/sau specific al operaţiunilor supuse controlului preventiv.

Un aspect procedural extrem de important în cadrul metodologiei de exercitare a controlului financiar preventiv îl reprezintă *refuzul de viză* şi, evident, implicaţiile acestuia.

Astfel, dacă în urma controlului se constată că cel puţin un element de fond cuprins în lista de verificare nu este îndeplinit şi, în consecinţă, operaţiunea nu întruneşte condiţiile de legalitate, regularitate şi, după caz, de încadrare în limitele şi destinaţia creditelor bugetare şi/sau de angajament, persoanele desemnate cu exercitarea controlului financiar preventiv vor refuza motivat, în scris, acordarea vizei de control financiar preventiv, consemnând acest fapt în Registrul privind operaţiunile prezentate la viza de control financiar preventiv.

La refuzul de viză se va anexa şi un exemplar al listei de verificare, cu indicarea elementului (elementelor) din această listă a cărui (ale căror) cerinţă (cerinţe) nu este (nu sunt) îndeplinită (îndeplinite).

Refuzul de viză, însoţit de actele justificative semnificative, va fi adus la cunoştinţa conducătorului entităţii publice, iar celelalte documente se vor restitui, sub semnătură, compartimentelor de specialitate care au iniţiat operaţiunea.

Cu excepţia cazurilor în care refuzul de viză se datorează depăşirii creditelor bugetare şi/sau de angajament, operaţiunile refuzate la viză se pot efectua pe propria răspundere a conducătorului entităţii publice.

Efectuarea pe proprie răspundere a operaţiunii refuzate la viza de control financiar preventiv se face printr-un act de decizie internă emis de conducătorul entităţii publice. O copie de pe actul de decizie internă va fi transmisă persoanei care a refuzat viza, compartimentului de audit public intern al entităţii publice, precum şi, după caz, controlorului delegat.

Persoanele desemnate cu exercitarea controlului financiar preventiv vor informa Curtea de Conturi, Ministerul Finanţelor Publice şi, după caz,

organul ierarhic al entității publice asupra operațiunilor refuzate la viză şi efectuate pe propria răspundere.

Informarea organului ierarhic superior se va face de îndată ce efectuarea operațiunii a fost dispusă, prin transmiterea unei copii după actul de decizie internă şi de pe motivația refuzului de viză. Conducătorul organului ierarhic superior are obligația de a lua măsurile legale pentru restabilirea situației de drept.

Dacă prin operațiunea refuzată la viză, dar efectuată pe propria răspundere de către conducătorul entității publice, se prejudiciază patrimonial entitatea şi dacă conducătorul organului ierarhic superior (după caz) nu a dispus măsurile legale, atunci vor fi sesizate inspecția centrală şi/sau inspecțiile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Informarea Curții de Conturi se va face cu ocazia efectuării controalelor de descărcare de gestiune sau a altor controale ce intră în competența sa.

Controlul financiar preventiv delegat se exercită de către Ministerul Finanțelor Publice prin controlori delegați. Controlul financiar preventiv delegat se exercită asupra operațiunilor care se înscriu în condițiile fixate prin ordinul de numire. Restul operațiunilor prin care se afectează fondurile şi/sau patrimoniul public intră în competența exclusivă a controlului preventiv propriu/intern. Controlul financiar preventiv delegat se exercită asupra operațiunilor ce intră în competența sa numai după ce acestea au fost supuse controlului preventiv propriu/intern. Operațiunile refuzate la viza de control preventiv propriu/intern nu mai sunt supuse controlului preventiv delegat.

în exercitarea atribuțiilor sale de control asupra operațiunilor la care s-a stabilit competența sa, controlorul delegat va urma o procedură de control similară celei de la exercitarea controlului financiar preventiv propriu. Listele de verificare avute în vedere la efectuarea controlului de către controlorii delegați se emit şi se actualizează de către Direcția generală de control financiar preventiv din Ministerul Finanțelor Publice.

Şi în cazul acestui control se impun câteva precizări suplimentare legate de *refuzul de viză.*

Dacă în exercitarea atribuțiilor sale controlorul delegat sesizează că, în mod repetat, controlul preventiv propriu a acordat viza pentru operațiuni care nu întrunesc condițiile de legalitate, regularitate şi, după caz, de încadrare în Urnitele şi destinația creditelor bugetare şi/sau de angajament, acesta îl va informa în scris pe ordonatorul de credite pentru a dispune măsurile ce se impun potrivit responsabilităților sale.

Viza de control financiar preventiv delegat se acordă sau se refuză în scris, pe formular tipizat, şi trebuie să poarte semnătura si sigiliul personal al controlorului delegat competent.

Persoanele în drept să exercite controlul financiar preventiv delegat răspund, potrivit legii, în raport de culpa lor, pentru legalitatea, regularitatea şi încadrarea în limitele creditelor de angajament şi creditelor bugetare aprobate, în privința operațiunilor pentru care au acordat viza.

Controlul financiar preventiv delegat se efectuează în termenul cel mai scurt, permis de durata efectivă a verificărilor necesare, astfel încât să nu afecteze desfăşurarea în bune condiții si în termen a operațiunii al cărei proiect se supune controlului financiar preventiv delegat. Perioada maximă pentru acordarea sau, după caz, pentru refuzul vizei de control financiar preventiv delegat este de trei zile lucrătoare de la prezentarea proiectului unei operațiuni, însoțit de toate documentele justificative, în cazuri excepționale, controlorul delegat are dreptul să prelungească perioada de verificare cu maximum cinci zile lucrătoare, informându-i, în acest sens, pe controlorul financiar şef şi ordonatorul de credite.

Dacă în urma parcurgerii procedurii de verificare se constată că operațiunile nu întrunesc condițiile de legalitate, regularitate si încadrare în destinația si limitele creditelor bugetare şi/sau de angajament, controlorul delegat va comunica, în scris, ordonatorului de credite motivele pentru care operațiunea nu poate fi efectuată, consemnând acest fapt în Registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv. O copie de pe textul comunicării va fi transmisă controlorului financiar şef. în situația în care ordonatorul de credite consideră că operațiunea poate fi efectuată, solicită, în scris, controlorului delegat acordarea vizei, prezentând argumentele corespunzătoare de legalitate şi regularitate, în caz contrar, operațiunea se consideră retrasă de la viză, iar actele justificative se restituie, sub semnătură, compartimentului de specialitate. Dacă controlorul delegat consideră întemeiate argumentele ordonatorului de credite, va acorda viza pentru efectuarea operațiunii, în situația în care argumentele sunt considerate neîntemeiate sau insuficiente, controlorul delegat va aduce la cunoştință ordonatorului de credite refuzul de viză şi va restitui, sub semnătură, compartimentelor de specialitate actele justificative, în situații complexe, controlorul delegat poate solicita controlorului financiar şef constituirea comisiei pentru formularea opiniei neutre. Această opinie va fi adusă la cunoştință controlorului delegat în trei zile de la solicitarea sa.

Termenul pentru pronunțare se suspendă pe perioada de la comunicarea motivelor pentru care operațiunea nu poate fi efectuată până la primirea punctului de vedere al ordonatorului de credite şi pe perioada formulării opiniei neutre.

Cu excepția cazurilor în care refuzul de viză se datorează depăşirii creditelor bugetare sau de angajament, operațiunile refuzate la viză se pot efectua numai pe propria răspundere a ordonatorului de credite. Actul de decizie prin care ordonatorul dispune efectuarea operațiunii pe propria răspundere va fi adus la cunoştință compartimentului de audit intern şi controlorului delegat care va consemna acest fapt în Registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv. Controlorul delegat va informa Ministerul Finanțelor Publice asupra operațiunilor refuzate la viză şi executate pe răspunderea ordonatorului de credite, cu ocazia raportărilor lunare transmise controlorului financiar şef, precum şi Curtea de Conturi, cu ocazia controalelor de descărcare de gestiune sau a altor controale dispuse de aceasta.

Dacă în urma parcurgerii procedurii de control se constată că cel puțin un element de fond cuprins în lista de verificare nu este îndeplinit şi, în esență, operațiunea nu întruneşte condițiile de legalitate, regularitate şi, după caz, de încadrare în limitele şi destinația creditelor bugetare şi/sau de angajament, controlorul delegat va comunica, în scris, ordonatorului de credite, motivele pentru care operațiunea nu poate fi efectuată, consemnând acest fapt în Registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv. O copie de pe textul comunicării va fi transmisă controlorului financiar şef.

în situația în care ordonatorul de credite consideră că operațiunea poate fi efectuată, solicită, în scris, controlorului delegat, acordarea vizei prezentând argumentele corespunzătoare de legalitate şi regularitate, în caz contrar, operațiunea se consideră retrasă de la viză, iar actele justificative se restituie, sub semnătură, compartimentului de specialitate.

Dacă controlorul delegat consideră întemeiate argumentele ordonatorului de credite, va acorda viza pentru efectuarea operațiunii, în situația în care argumentele sunt considerate neîntemeiate sau insuficiente, controlorul delegat va aduce la cunoştința ordonatorului de credite refuzul de viză şi va restitui, sub semnătură, compartimentelor de specialitate actele justificative.

La refuzul de viză se va anexa şi un exemplar al listei de verificare, cu indicarea elementului (elementelor) din această listă a cărui (ale căror) cerință (cerințe) nu este (nu sunt) îndeplinită (îndeplinite).

în situații complexe, controlorul delegat poate solicita controlorului financiar şef constituirea, în condițiile legii, a comisiei pentru formularea opiniei neutre. Această opinie va fi adusă la cunoştința controlorului delegat în trei zile de la solicitarea sa.

Termenul pentru pronunțare se suspendă pe perioada de la comunicarea motivelor pentru care operațiunea nu poate fi efectuată până la primirea punctului de vedere al ordonatorului de credite şi pe perioada formulării opiniei neutre.

Cu excepția cazurilor în care refuzul de viză se datorează depăşirii creditelor bugetare sau de angajament, operațiunile refuzate la viză se pot efectua numai pe propria răspundere a ordonatorului de credite. Actul de decizie prin care ordonatorul dispune efectuarea operațiunii pe propria răspundere va fi adus la cunoştința compartimentului de audit intern şi controlorului delegat care va consemna acest fapt în Registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv.

Controlorul delegat va informa Ministerul Finanțelor Publice asupra operațiunilor refuzate la viză şi executate pe răspunderea ordonatorului de credite, cu ocazia raportărilor lunare transmise controlorului financiar şef, precum şi Curtea de Conturi, cu ocazia controalelor de descărcare de gestiune sau a altor controale dispuse de aceasta.

B. Metodologia de exercitare a controlului ulterior

Această metodologie este mult mai complexă, împletindu-se organic cu aspectele organizatorice şi cu sarcinile de valorificare a constatărilor şi concluziilor. Pentru a surprinde cât mai bine ansamblul aspectelor metodologice vom lua ca referință cea mai complexă formă de control ulterior, respectiv controlul gestionar, urmând ca pentru alte forme să punctăm numai particularitățile mai evidente.

Privită în ansamblul său, orice acțiune de control gestionar (dar şi alte acțiuni de control ulterior) trebuie să parcurgă, din punct de vedere al organizării, desfăşurării şi finalizării, şase etape sau faze distincte, respectiv: pregătirea acțiunii de control, organizarea muncii la locul verificării, verificarea propriu-zisă, întocmirea şi perfectarea documentelor de control, valorificarea rezultatelor controlului; controlul îndeplinirii măsurilor stabilite pe baza concluziilor rezultate din acțiunea de verificare. Conținutul acestor etape şi sarcinile specifice lor sunt, evident, influențate de natura activităților supuse verificării, de mărimea, poziția şi subordonarea unităților, de structurile lor organizatorice, precum şi de felul, obiectivele şi competența

controlului. Ele păstrează totuşi suficiente trăsături comune, pe care ne propunem să le subliniem în cele ce urmează.

a) Pregătirea acţiunii de control revine organelor însărcinate cu executare acestuia şi constă în alegerea momentului şi duratei controlului, în desemnarea persoanelor care vor face verificările şi în instruirea lor în legătură cu problemele principale pe care trebuie să le urmărească.

în acest scop, pregătirea acţiunilor de control începe printr-o documentare specială asupra organizării şi desfăşurării activităţii în sectorul supus verificării, în funcţie de conţinutul activităţii şi de sarcinile care revin organului de revizie se trece la desemnarea persoanelor care vor intra în componenţa echipei de control. Formarea echipelor are o importanţă deosebită pentru succesul acţiunii. Trebuie avute în vedere capacitatea, nivelul de pregătire şi calităţile individuale ale fiecărei persoane, astfel încât aportul acestora la rezolvarea problemelor să fie maxim, iar acţiunea de control să se desfăşoare cu cea mai înaltă eficienţă.

Pregătirea acţiunilor de control cuprinde obligatoriu instruirea echipelor desemnate pentru efectuarea verificării; acest lucru se realizează înainte de plecarea echipelor pe teren, prin prezentarea unor referate sau lecţii de sinteză, întocmirea unor îndreptare cu probleme ce trebuie urmărite etc. Instructajul echipelor se încheie în toate cazurile cu seminarizarea organelor de control, pentru a se vedea în ce măsură acestea şi-au însuşit problemele respective şi dacă cunosc sarcinile concrete ce revin fiecărui membru al echipei în cadrul acţiunii de control, în afară de aceasta, conducătorul corpului de control are obligaţia să urmărească activitatea echipelor pe toată durata desfăşurării acţiunilor, să cunoască operativ constatările făcute şi să intervină ori de câte ori este nevoie, dând şefului echipei de control indicaţiile necesare sau sprijin pentru rezolvarea corectă a problemelor, în unele cazuri, conducătorul compartimentului/organului de control poate organiza schimburi de experienţă între echipele ce controlează probleme similare la diferite unităţi sau în sectoare diferite ale aceleiaşi întreprinderi. Aceste schimburi de experienţă sunt extrem de utile, îndeosebi în cazul acţiunilor tematice de control.

în etapa pregătirii acţiunilor de control, organele desemnate în acest scop studiază materialele existente la sediul unităţii verificatoare, având în vedere, cu prioritate: actele de control întocmite cu ocazia verificărilor anterioare, măsurile luate de unitate în urma acestor verificări şi modul de îndeplinire a lor, ultimul bilanţ contabil şi raportul de gestiune al administratorilor, corespondenţa purtată de unitatea verificată în legătură cu problemele care fac obiectul controlului.

De asemenea, organul de control studiază dispoziţiile legale, instrucţiunile elaborate de organul superior al unităţii verificate, regulamentele de ordine interioară şi alte documente care au legătură cu acţiunea de control. Atunci când consideră necesar, organele de control pot extinde documentarea asupra problemelor ce fac obiectul verificării, cerând unele informaţii organelor administrative locale, unităţilor bancare, inspecţiilor şi inspectoratelor specializate.

în sfârşit, etapa de pregătire a acţiunilor de control cuprinde şi alegerea momentului de începere a verificării şi stabilirea duratei acesteia, în general, se evită perioadele de vârf din activitatea unităţilor controlate, iar durata acţiunii de control trebuie limitată la strictul necesar pentru cuprinderea tuturor obiectivelor fixate.

b) Organizarea muncii la locul verificării este o etapă strâns legată de pregătirea acţiunii de control, în general, această etapă începe cu prezentarea organelor de control gestionar sau de altă natură la unitatea supusă verificării. Pentru început se ia legătura cu conducătorul unităţii (căruia i se prezintă documentele de abilitare), cu organizaţia salariaţilor şi eventual cu cea de sindicat, cu care se discută în principiu scopul verificării şi de la care se cer informaţii privind activitatea întreprinderii, precum şi sprijinul necesar pentru buna desfăşurare a acţiunilor de control.

Pentru preîntâmpinarea oricăror posibilităţi de acoperire temporară a eventualelor nereguli, organul de control trece, imediat după protocolul de prezentare, la verificarea numerarului şi a celorlalte valori din casierie, precum şi a valorilor materiale care necesită un control inopinat (evident, atunci când sarcinile si atribuţiile organului de control fac necesară şi oportună o asemenea operaţiune).

După verificarea inopinată, organul de control procedează la o documentare detaliată privind organizarea şi desfăşurarea activităţii în unitatea sau compartimentul supus verificării, în acest scop, se vizitează secţiile de producţie, se analizează procesele tehnologice, se cercetează modul în care se întocmesc şi circulă documentele justificative, se verifică concret organizarea contabilităţii şi a evidenţelor tehnico-operative, legătura dintre secţii şi conducere. Pentru completarea acestei documentări, organul de control poate solicita sprijinul unor persoane din întreprindere (cu care discută despre eventualele greutăţi întâmpinate, lipsurile semnalate, cauze) si consultă observaţiile şi recomandările organelor ierarhic superioare făcute asupra ultimului bilanţ contabil sau în alte împrejurări. De asemenea, sunt cercetate unele materiale publicate în presa locală cu privire la activitatea

întreprinderii, reclamațiile furnizorilor şi clienților, sesizările salariaților şi specialiştilor. Nu va fi scăpat din vedere Registrul de control şi observațiile inserate în el de către alte organe de control din afara întreprinderii.

După ce s-au documentat în suficientă măsură şi cunosc activitatea diferitelor sectoare, greutățile întâmpinate de întreprindere şi punctele ei slabe, organele de control întocmesc un plan detaliat de verificare, axat pe realitățile concrete din unitate şi corelat cu sarcinile pe care le-au primit de la organul verificator, în aceste planuri se cuprind obiectivele ce trebuie verificate, timpul afectat fiecărui obiectiv, documentele necesare şi perioada în care urmează a fi controlate, în cazul abordării selective a unora din elementele controlului se vor face obligatoriu toate precizările necesare în planul detaliat, indicându-se cu exactitate obiectivele analitice, subunitățile sau gestiunile, perioadele pentru care verificarea se face prin sondaj şi cele avute în vedere pentru controlul total etc. în felul acesta, planul detaliat de verificare va permite o mai bună delimitare a responsabilităților organelor de control pentru aspectele efectiv verificate.

Organizarea muncii la locul verificării permite organelor de control să stabilească, de comun acord cu factorii de răspundere din întreprindere, formele şi metodele de colaborare cu personalul unității, inclusiv atragerea unor salariați în acțiunea de control (formarea unor echipe mixte, efectuarea unor analize comune, prelucrarea rezultatelor controlului cu responsabilii sau cu întreg personalul unora dintre compartimentele verificate etc.). în funcție de obiectivele urmărite şi de competențele pe care le au, organele de control gestionar pot colabora în continuare cu organele locale de control ale statului, cu banca sau băncile care creditează întreprinderea, cu inspecțiile şi inspectoratele specializate de control.

c) Verificarea propriu-zisă a obiectivelor fixate prin planul detaliat reprezintă cea mai importantă etapă a acțiunii de control şi ea poate îmbrăca atât forma unor controale faptice, cât şi forma controalelor documentare (în funcție de obiectivele fixate, natura activităților, competența organelor de control şi, evident, posibilitățile de acces la sursele de informare).

Din punctul de vedere al organizării şi desfăşurării ei, verificarea propriu-zisă trebuie să respecte cel puțin trei reguli de bază, după cum urmează: • în primul rând, verificarea obiectivelor înscrise în plan trebuie să se împletească obligatoriu cu examinarea modului în care unitatea controlată a dus la îndeplinire măsurile stabilite în urma acțiunilor precedente de control. Accentul principal se va pune pe respectarea disciplinei financiare, lichidarea datoriilor şi creanțelor, recupe-

rărea pagubelor suferite. Merită a fi subliniat şi faptul că rigoarea cu care se desfăşoară etapa verificărilor faptice şi documentare influenţează, la rândul său, calitatea concluziilor si justeţea măsurilor propuse pentru viitor.

- Cea de-a doua regulă vizează sursele de informare, în cazurile în care documentele existente în întreprindere nu permit organului de control să verifice şi să clarifice toate aspectele, acesta poate solicita compartimentelor de resort întocmirea unor situaţii, extrase de date, calcule analitice, note de justificare etc. Se recomandă totuşi ca organele de control să-şi limiteze asemenea solicitări la strictul necesar.
- în al treilea rând, trebuie avute în vedere raporturile organelor de control cu reprezentanţii unităţii controlate. Ca regulă generală, organele de control vor menţine un contact permanent cu respon sabilii întreprinderii, în scopul cunoaşterii eventualelor obiecţii asupra constatărilor sau concluziilor parţiale (în asemenea cazuri problemele respective vor fi reanalizate cu toată răspunderea), pre cum şi în scopul adoptării operative a măsurilor ce se impun. De asemenea, pentru a fi la curent cu cele mai actuale probleme ce frământă întreprinderea controlată, se recomandă ca organele de control gestionar să participe la întâlnirile care au loc în timpul şederii lor în unitatea respectivă şi care ar putea să-i ajute în acti vitatea pe care o desfăşoară.

  Pe de altă parte, din punct de vedere metodologic, etapa verificării propriu-zise trebuie să satisfacă obligatoriu trei cerinţe esenţiale:

  - în primul rând, aprecierea oricăror activităţi, operaţiuni, fapte sau fenomene economice trebuie să se facă în spiritul unei de pline obiectivităţi, ţinându-se cont de prevederile legislaţiei în vigoare şi numai pe bază de documente sau constatări autentice.
  - în al doilea rând, în examinarea diferitelor fenomene ori procese cu caracter economic sau financiar trebuie avute în vedere interdependenţele dintre acestea pentru aprecierea mai justă a cauzelor generatoare de deficienţe şi a împrejurărilor în care ele se produc şi pentru evaluarea mai realistă a consecinţelor lor.
  - în al treilea rând, orice echipă de control ulterior trebuie să desfăşoare o muncă armonioasă, în sensul că fiecare component are mai întâi obligaţia să îndeplinească exemplar sarcinile ce îi

revin, iar periodic să informeze pe şeful de misiune şi pe ceilalţi colegi asupra constatărilor făcute în domeniul său. Mai mult decât atât, membrii echipei de control trebuie să se întrunească periodic, în mod organizat, pentru confruntarea opiniilor, informarea reciprocă şi adoptarea în comun a măsurilor preconizate (măcar a celor mai importante).

d) întocmirea şi perfectarea documentelor de control. Aceasta este o etapă ce urmează obligatoriu după verificarea faptică şi documentară.

Toate constatările pe care organele de control le fac în timpul verificării se consemnează în acte specifice, care trebuie să prezinte în mod clar, sintetizat şi complet realitatea fenomenului controlat. De asemenea, actele de control vor cuprinde concluziile şi aprecierile organelor de control asupra calităţii şi corectitudinii activităţilor economice şi financiare verificate, deficienţele constatate şi măsurile propuse pentru lichidarea acestora.

Actele de control joacă un rol deosebit în viaţa economică şi socială, în afară de consecinţele lor imediate si directe, ele pot sta la baza unor importante acţiuni administrative, juridice sau de altă natură. Asta înseamnă că informaţiile şi afirmaţiile conţinute în actele de control trebuie să fie confirmate şi susţinute cu documente corespunzătoare, care să le sporească forţa probatorie. Cel mai adesea, atunci când constată abateri sau deficienţe în activitatea unităţilor verificate, organele de control stabilesc măsuri obligatorii de remediere şi aplică sau propun sancţiuni împotriva celor vinovaţi.

Pentru a avea forţă probatorie, actele de control trebuie să îndeplinească mai întâi anumite condiţii de formă şi de fond. Din punct de vedere *al formei,* aceste documente trebuie să conţină toate elementele de identificare (numele şi funcţia organului de control, data şi locul controlului, unitatea sau compartimentul ce face obiectul controlului), ca si semnăturile autorizate (ale celor care controlează, dar şi ale celor controlaţi). Condiţiile *de fond* vizează în principal autenticitatea constatărilor şi temeinicia concluziilor, care trebuie prezentate clar si concis, sistematizate pe probleme sau obiective. Actele de control vor consemna numai date şi fapte rezultate din propriile verificări şi care exclud părerile preconcepute, subiectivismul şi arbitrariul. O regulă nescrisă spune că în actele de control nu se înscriu deficienţe şi fapte ilicite constatate de alţii şi mai ales pentru care s-au luat măsuri legale şi eficiente înainte de începerea controlului şi nici părerile personale ale organului de control cu privire la constatările făcute.

Ca principiu, actele de control ulterior sunt documente bilaterale, ceea ce vrea să însemne că ele se semnează şi trebuie să fie însuşite atât de organul de control, cât şi de reprezentanţii unităţii verificate. Dacă conducerea sau salariaţii agenţilor economici controlaţi au unele obiecţiuni asupra constatărilor sau concluziilor controlului, acestea vor trebui clarificate şi soluţionate înainte de semnarea actelor de control. Dacă obiecţiunile se menţin în continuare, ele vor fi prezentate în scris fie odată, fie în termen de maximum trei zile de la semnarea documentelor. Respectivele obiecţiuni vor fi analizate de către organele de control care îşi vor formula punctul lor de vedere, legal şi fundamentat pe baza datelor înscrise în procesul-verbal, iar materialul va fi anexat la actele de control ca parte integrantă a acestora. Drept urmare, desprindem concluzia că semnarea actelor de control de către reprezentanţii unităţii controlate este absolut obligatorie, indiferent dacă acesta se face fără sau cu obiecţiuni.

Pentru formele de control ulterior actele de control sunt în mai multe privinţe asemănătoare.

Din punct de vedere al formei de prezentare, orice act de control cuprinde, pe lângă elementele generale de introducere şi încheiere, expunerea ordonată şi detaliată a tuturor deficienţelor constatate. Pentru a uşura înţelegerea actelor de control de către cei care le utilizează sau le valorifică, fiecare deficienţă constatată trebuie prezentată în mod complet şi concludent, menţionându-se obligatoriu principalele elemente de caracterizare, cum sunt:

- obiectivul verificat, cu indicarea concretă a operaţiunilor şi documentelor controlate, perioada avută în vedere şi persoana care a făcut controlul;
- constatarea sau constatările (considerate drept deficienţe, abateri sau fapte ilicite), cu indicarea expresă a prevederilor legale încălcate şi stabilirea exactă a consecinţelor economice, financiare, patrimoniale sau de altă natură;
- persoanele făcute răspunzătoare şi temeiul legal pe care se fundamentează această răspundere, inclusiv eventualele obiecţiuni şi punctul de vedere al organului de control asupra lor;
- măsurile luate în timpul controlului şi cele care urmează a se lua în continuare de către unitatea verificată, cu indicarea termenilor şi a persoanelor care răspund de aducerea lor la îndeplinire.

Persoanele considerate vinovate de deficienţele sau abaterile consemnate în actele de control vor fi ascultate cu privire la faptele reţinute în sarcina lor (de regulă, prin note explicative scrise) şi se vor verifica

obligatoriu apărările formulate, în caz de imposibilitate sau de refuz se va menționa în actul de control cauza neîndeplinirii acestei măsuri obligatorii. Potrivit uzanțelor, în controlul gestionar, persoanele făcute răspunzătoare de abateri ori fapte ilicite vor fi solicitate să semneze actul de control, la sfârşitul constatărilor respective, în cadrul capitolului în care se încadrează obiectivul controlat. Dacă abaterile săvârşite urmează să atragă răspunderea penală, actul de control trebuie semnat obligatoriu şi de persoanele care au săvârşit faptele incriminate.

Am convenit că, în afară de conținutul propriu-zis, actul de verificare sau de control cuprinde şi o parte introductivă şi una de încheiere. Partea introductivă este rezervată în principal datelor de identificare, cuprinzând data şi locul întocmirii actului, numele şi calitatea organului de control, temeiul legal şi delegația în baza cărora se face controlul, unitatea controlată şi persoanele abilitate să o reprezinte, perioada în care s-a făcut controlul şi cea avută în vedere pentru verificare etc. Partea finală precizează numărul de exemplare şi destinația lor, precum şi recunoaşterea faptului că au fost restituite unității toate actele şi documentele puse la dispoziția organului de control. Evident, orice act de control se încheie cu semnăturile organelor de control, ale reprezentanților unității verificate şi eventual ale martorilor care au asistat la verificare.

Actul astfel perfectat se înregistrează la unitatea controlată, căreia i se lasă un exemplar, după care se înaintează sau se predă unității de care ține organul de control.

In cazurile în care constată abateri ori deficiențe a căror reconstituire ulterioară nu este posibilă sau care nu pot fi dovedite pe alte căi, organele de control ale Ministerului Finanțelor Publice întocmesc procese-verbale de constatare, care trebuie să respecte condițiile prezentate de noi anterior, în aceste acte se menționează obligatoriu şi măsurile luate operativ, iar pentru situațiile mai deosebite se recomandă folosirea martorilor asistenți.

e) Valorificarea rezultatelor controlului reprezintă o altă etapă importantă a acțiunilor de control ulterior. Ea se realizează în principal prin stabilirea măsurilor concrete prin care unitatea, compartimentul sau sub-unitatea ce a făcut obiect al controlului urmează să remedieze deficiențele constatate, să-şi îmbunătățească munca ori să-şi amelioreze performanțele. Aceste măsuri vizează diferitele aspecte ale activităților economice şi financiare şi evident prezintă o mare diversitate.

în funcție de momentul şi de competența adoptării lor, măsurile de remediere a deficiențelor şi abaterilor sunt de mai multe feluri şi au regimuri diferite, astfel:

- O parte dintre acestea sunt măsurile deja adoptate, fie de către organele de control, fie de conducerea unității verificate, chiar în timpul derulării acțiunii de control. După cum am văzut, asemenea măsuri se găsesc consemnate distinct în actul de control întocmit.
- De asemenea, în documentele finale de control sunt consemnate distinct măsurile propuse de către organele de control, dar pe care persoanele îndreptățite din unitatea verificată refuză sau întârzie să le adopte cu operativitate. Am văzut că analiza acestor măsuri poate cuprinde o fază preliminară în care sunt notificate agentului economic principalele constatări şi se solicită acestuia răspunsuri detaliate.
- Alte măsuri sunt cele propuse de către organul de control sau adop tate de conducerea unității verificate pe baza concluziilor finale. Se adaugă acestora măsurile suplimentare dispuse de către unitatea ierarhică sau de organul care a ordonat verificarea, în urma studierii actelor de control. Evident, asemenea măsuri vor fi comunicate în scris atât unității verificate, cât şi organului de control.
- în sfârşit, dacă din constatările făcute rezultă necesitatea unor mă suri importante, dar care depăşesc competențele de adoptare ale organelor implicate (organul de control, conducerea unității verifi cate, conducerea unității sau organului care a dispus controlul), acestea vor forma un set distinct, urmând a fi comunicate sau trans mise organismelor abilitate să le adopte sau dispună.

Atunci când există solicitări exprese din partea instanțelor de judecată, parchetului sau poliției, conducătorii de unități vor dispune cu prioritate măsurile necesare pentru efectuarea controalelor gestionare în vederea stabilirii pagubelor produse prin infracțiuni şi pentru clarificarea împrejurărilor care au condus la săvârşirea unor fapte de natură penală.

în sfârşit, o importantă cale de valorificare a rezultatelor controlului o constituie prelucrarea documentelor de control (respectiv a principalelor concluzii finale) la diferite niveluri de reprezentare ale unității verificate. Avem în vedere, de pildă, dezbateri organizate cu consiliul de administrație, cu şefii de compartimente, cu grupuri de specialişti, cu personalul unor compartimente specializate sau chiar (acolo unde este posibil şi necesar) cu întregul personal al unității.

f) **Controlul îndeplinirii măsurilor stabilite pe baza concluziilor rezultate din acțiunea de verificare.** Evident, aceasta reprezintă o etapă ulterioară acțiunii propriu-zise de control, a cărei necesitate decurge din

faptul că misiunea controlului se poate considera încheiată numai atunci când deficiențele, abaterile şi alte neajunsuri constatate au fost definitiv lichidate şi s-au creat toate condițiile pentru preîntâmpinarea repetării lor în viitor.

Ca regulă generală, controlul îndeplinirii măsurilor stabilite revine în primul rând unității sau organului care a dispus verificarea, adică organismului de control implicat. Din punct de vedere metodologic, acesta poate folosi diverse mijloace sau căi, dintre care cele mai uzuale sunt următoarele:

- cel mai adesea unitățile verificate sunt obligate să trimită organului de control comunicări sau informări periodice cu privire la stadiul realizării măsurilor şi eficiența aplicării acestora;
- de asemenea, periodic, organul de control se va deplasa în teren pentru a urmări pe viu (concret) modul de acțiune si realitatea comunicărilor trimise;
- în sfârşit, cu ocazia unui nou control de acelaşi gen (gestionar de fond, financiar, contabil sau fiscal) efectele actualelor măsuri vor fi analizate în paralel sau în contextul obiectivelor ce vor fi înscrise atunci în planul detaliat de verificare.

Nu putem încheia aceste considerații metodologice fără o privire (fie ea şi sumară) asupra particularităților pe care le înregistrează activitatea comisiilor de inventariere.

Se impune din start precizarea că desfăşurarea operațiunilor propriuzise de verificare a gestiunilor de mărfuri şi ambalaje (dar şi a altor gestiuni de stocuri, imobilizări sau mijloace de trezorerie) respectă regulile generale ale inventarierii patrimoniului din economia națională[32]. Se utilizează în acest scop tehnici adecvate de constatare faptică, măsurare, evaluare, comparare şi calcul, în vederea stabilirii exacte a situației gestiunilor inventariate. Rezultatele finale ale verificării se consemnează în „Procesul-verbal de inventariere", la care se anexează listele de inventariere, note explicative şi alte documente specifice.

Deşi are forme relativ diferite pentru gestiunile cu evidență globalvalorică şi pentru cele cu evidență cantitativ-valorică, Procesul-verbal de

[32] Asupra acestui aspect vom reveni cu detalii într-o secțiune distinctă a manualului nostru, atunci când ne vom ocupa de controlul administrării patrimoniului din unități şi al integrității avutului public şi privat.

inventariere conţine aproximativ aceleaşi elemente, referitoare la situaţia generală a gestiunii (cu precizarea plusurilor sau minusurilor de inventar), volumul operaţiunilor şi documentelor verificate, deficienţele constatate si măsurile luate în timpul inventarierii, precum şi situaţia exactă a valorilor fără mişcare, de prisos, greu vandabile, inutilizabile sau deteriorate. Anexele procesului-verbal trebuie să fie datate şi numerotate în ordinea în care se face trimiterea la ele în textul actului de control.

Dosarul de inventariere astfel constituit se leagă (se şnuruieşte), se numerotează pe fiecare filă (şeful comisiei de inventariere are obligaţia să menţioneze, sub semnătură, pe ultima filă sau pe coperta dosarului numărul filelor conţinute), se înregistrează la întreprinderea de care ţine gestiunea verificată şi se prezintă organului care a dispus efectuarea controlului (respectiv conducerii unităţii, fie direct, fie prin intermediul compartimentului financiar-contabil).

Dacă ne referim strict la activitatea comisiilor de inventariere din unităţile cu profil comercial reţinem şi faptul că, în legătură cu valorificarea constatărilor făcute, acestora le revin câteva obligaţii specifice, cum sunt:

a) să propună măsuri operative, chiar pe parcursul verificării gestiu nilor, pentru recuperarea pagubelor, înregistrarea plusurilor de inventar, remedierea şi prevenirea repetării unor deficienţe;
b) să-i îndrume pe gestionarii controlaţi şi să-i sprijine în scopul în ţelegerii şi aplicării corecte a dispoziţiilor legale în materie de gestionare a bunurilor şi valorilor;
c) să sesizeze în scris conducerea unităţii atunci când fac constatări ce necesită măsuri imediate sau deosebit de importante, care de păşesc competenţele gestionarilor sau când aceştia refuză să adopte măsurile recomandate;
d) în cazurile în care conducerea unităţii comerciale nu a luat măsurile prevăzute de lege pentru stabilirea răspunderilor şi recuperarea prejudiciilor constatate în gestiunile verificate, şeful comisiei de inventariere are obligaţia să sesizeze în scris (printr-un referat datat, semnat şi înregistrat) consiliul de administraţie; dacă nici acest organ nu acţionează în spiritul legii, şeful comisiei va sesiza în scris pe conducătorul unităţii ierarhic superioare (acolo unde există asemenea ierarhii) si organele de control ale statului.

*
* *

în loc de concluzii, vom admite faptul că, pe lângă necesitatea respectării stricte a cerințelor metodologice, exercitarea controlului economic, financiar şi gestionar (indiferent de conținutul şi forma organizatorică pe care o îmbracă) presupune din partea organelor însărcinate cu asemenea atribuții fermitate şi exigență, responsabilitate civică şi morală şi, mai presus de toate, o înaltă competență profesională.

CAPITOLUL 4

Controlul administrării și al integrității patrimoniului public și privat

Necesitatea unui asemenea gen de control decurge din îndatoririle fundamentale de ordin economic, social, juridic şi etico-moral privind apărarea proprietății şi a dreptului de proprietate, indiferent care sunt titularii acestui drept.

4.1. Aspecte generale ale apărării şi consolidării proprietății publice şi private

Noțiunea de proprietate are mai întâi un înțeles general, teoretic, desemnând o relație socială fundamentală care ia naştere în legătură cu însuşirea şi stăpânirea de către oamenii unei colectivități naționale a bunurilor materiale şi în primul rând a mijloacelor de producție, precum şi a rezultatelor muncii lor. Natura proprietății determină toate celelalte raporturi sociale, reprezentând baza economică a societății, fundamentul organizării şi conducerii întregii economii naționale.

Dar, proprietatea poate fi privită şi sub aspectul său concret, material, în care caz ea cuprinde totalitatea resurselor naturale (de orice fel), bogățiile solului şi subsolului, izvoarele de energie, ca şi ansamblul mijloacele economice aflate în gestiunea şi administrarea unor persoane fizice, dar mai ales juridice din sectorul public şi din cel privat. Din acest punct de vedere, proprietatea dobândeşte un înțeles practic, iar bunurile şi valorile ce fac obiectul ei sunt cunoscute sub denumirea generică de avut public şi avut privat.

Apărarea proprietății este o necesitate obiectivă şi o legitate a economiei de piață. Ea presupune o suită largă de acțiuni, complexe şi variate, care antrenează toți factorii economici, administrativi, juridici şi sociali, inclusiv sistemele de educație şi morală, în scopul ocrotirii valorilor materiale

şi spirituale aparţinând diferitelor persoane ori colectivităţi. Pe de altă parte, integritatea diferitelor patrimonii (ale unităţilor patrimoniale din sectorul public şi privat al economiei) este o condiţie esenţială pentru progresul economic şi social, pentru ridicarea bunăstării naţiunii, într-un asemenea context, apărarea proprietăţii, respectiv a avutului public şi privat, constituie o îndatorire nu numai juridică, dar şi moral-cetăţenească fundamentală, o formă de manifestare a atitudinii responsabile faţă de interesele generale, majore, ale societăţii.

într-un înţeles mai restrâns, apărarea patrimoniului public si privat reprezintă protecţia juridică a dreptului de proprietate al statului (în cazul organelor administraţiei de stat, regiilor autonome şi instituţiilor publice) şi al celorlalţi proprietari (în cazul organizaţiilor cooperatiste ori social-obşteşti, asociaţiilor de diverse tipuri, societăţilor comerciale cu capital privat sau mixt, întreprinzătorilor particulari şi comercianţilor). Evident, noţiunea de patrimoniu depăşeşte sfera mijloacelor economice (materiale şi băneşti) aflate în proprietatea agenţilor economici, statului şi unităţilor sale administrativ-teritoriale, instituţiilor publice, organizaţiilor şi asociaţiilor cu scop nelucrativ ori nonprofit, cuprinzând în fapt totalitatea drepturilor şi obligaţiilor de natură patrimonială ale acestora, adică întreg activul si pasivul lor.

într-o economie de piaţă marcată de puternice valenţe sociale, apărarea integrităţii patrimoniului public şi privat trebuie circumscrisă perimetrului mult mai întins al legalităţii de drept, ale cărei principii fundamentale impun aşezarea întregii activităţi economico-sociale pe baze juridice şi obligarea tuturor organelor şi persoanelor să respecte legile ţării şi toate dispoziţiile întemeiate pe lege. Legalitatea sau ordinea de drept vizează o arie foarte largă de probleme care privesc societatea în general şi în ansamblul său. între acestea, întărirea proprietăţii şi apărarea avutului public şi privat ocupă un loc deosebit de important. Fenomenul este cât se poate de firesc dacă avem în vedere faptul că proprietatea este cel mai adesea exclusivă şi absolută, inalienabilă şi imprescriptibilă.

în condiţiile actuale ale economiei româneşti, grija pentru integritatea avutului public si privat şi răspunderile celor însărcinaţi cu administrarea diferitelor patrimonii trebuie să capete valenţe noi. Este necesară o activitate permanentă şi intensă de prevenire şi descoperire a pagubelor, de înlăturare a risipei, sustragerilor şi altor forme de ştirbire a proprietăţii.

în cadrul acestor acţiuni, sarcini deosebite revin organelor de control economic, financiar şi gestionar şi mai ales celor de control gestionar. Prin

specificul muncii lor, aceste organe vin în contact nemijlocit cu realităţile din întreprinderi, organizaţii şi instituţii, cunosc modul concret în care se desfăşoară activităţile economice, putând sesiza operativ cazurile de proastă gospodărire a mijloacelor şi resurselor si de păgubire a unităţilor patrimoniale.

Este indiscutabil faptul că, controlul economic, financiar şi gestionar vizează cu prioritate latura concret-materială a proprietăţii, urmărind în fapt două grupe mari de probleme:

- mai întâi, identificarea şi valorificarea tuturor posibilităţilor de prevenire a păgubirii avutului public şi privat;
- apoi, atunci când măsurile preventive nu şi-au atins integral scopul propus, stabilirea şi recuperarea prejudiciilor materiale suferite de agenţii economici, instituţiile publice şi alte unităţi patrimoniale.

Avem în vedere şi faptul că cea mai mare parte a avuţiei naţionale se găseşte în administrarea şi folosinţa unor unităţi, persoane juridice autonome, separate juridic prin statutele lor şi delimitate economic prin diviziunea socială a muncii, unităţi care gestionează părţi concrete din averea unui popor în conformitate cu strategiile şi tactica lor, dar şi în deplin acord cu legislaţia naţională, în aceste condiţii, principalele obligaţii privind gospodărirea raţională şi apărarea integrităţii elementelor de patrimoniu revin în primul rând unităţilor patrimoniale, iar în cadrul acestora organelor de conducere sau de administraţie, compartimentelor financiar-contabile, persoanelor cu funcţii gestionare şi organismelor proprii de control. Alte asemenea obligaţii revin (în cazul structurilor supraordonate) organelor din ierarhia superioară, care au îndatoriri expres prevăzute de legislaţia în vigoare pe linia îndrumării şi controlului unităţilor din subordine.

Din cele de mai sus, desprindem concluzia că principala responsabilitate a controlului economic, financiar şi gestionar este să urmărească continuu şi să verifice periodic modul în care unităţile patrimoniale şi eventual forurile lor tutelare îşi exercită atribuţiile în legătură cu administrarea patrimoniului propriu şi apărarea integrităţii acestuia.

Controlul administrării şi al integrităţii diferitelor patrimonii este un control complex, care se realizează, aşa cum am subliniat anterior, prin urmărirea măsurilor preventive şi numai în subsidiar prin stabilirea şi recuperarea pagubelor. De fapt, demersurile noastre vor avea în vedere trei module distincte: măsurile de prevenire a păgubirii, controlul efectiv al integrităţii patrimoniului (care se realizează prin inventariere) şi rolul controlului în stabilirea pagubelor şi a măsurilor de recuperare a lor.

4.2. Controlul măsurilor de prevenire a păgubirii patrimoniului public şi privat

Orice unitate patrimonială este răspunzătoare faţă de proprietarii ei (stat, acţionari, asociaţi) pentru modul în care îşi gospodăreşte patrimoniul propriu, având obligaţia adoptării unor măsuri concrete şi eficiente de prevenire a pagubelor, risipei şi cheltuielilor supradimensionate, în categoria acestor măsuri se cuprind: organizarea şi exercitarea formelor proprii de control; măsurile de bună gospodărire a patrimoniului; respectarea condiţiilor de încadrare a gestionarilor şi de constituire a garanţiilor materiale; organizarea şi conducerea corectă a evidenţei patrimoniului, în acest context, organele de control economic, financiar şi gestionar şi îndeosebi cele de control gestionar pot şi trebuie să verifice, cu toată atenţia, operativitatea şi eficienţa măsurilor preventive adoptate de către unităţile patrimoniale şi conducerile lor.

4.2.1. Controlul organizării şi exercitării formelor proprii de control

O asemenea problemă trebuie abordată în mod diferit, în funcţie de natura şi competenţele organelor de control. Dacă privim lucrurile prin prisma organelor de control gestionar, atunci vom avea în vedere modul de organizare şi exercitare a controlului financiar preventiv şi a controlului ierarhizat, forme care se localizează în interiorul unităţii, subunităţii, compartimentului sau gestiunii controlate. Din punctul de vedere al altor organisme sau forme de control (al Curţii de Conturi, de exemplu, sau al auditului financiar) trebuie urmărite toate formele de control propriu, inclusiv cel gestionar sau de fond (dacă unitatea verificată are un asemenea compartiment specializat).

Din punctul de vedere al conţinutului, acest control poate urmări *obiective* cum sunt:

a) existenţa documentelor de dispoziţie de ordine interioară prin care sunt organizate formele proprii de control, respectiv controlul ierarhizat şi controlul financiar preventiv;
b) dacă respectivele Ordine sau Decizii ale conducerii sunt aduse la zi, în funcţie de structura şi mişcarea personalului;
c) modul în care au fost distribuite sarcinile de control, atât pentru controlul financiar preventiv (persoanele împuternicite), cât şi

pentru controlul ierarhizat (pe niveluri ale conducerii şi pe funcţii);

d) dacă sarcinile nominale de control au fost comunicate în scris per soanelor abilitate;

e) modul de cuprindere în control a operaţiunilor patrimoniale (în cazul controlului financiar preventiv) sau de altă natură (în cazul celorlalte forme), în conformitate cu normele legale şi metodolo gice în vigoare;

f) fixarea sarcinilor concrete sau obiectivelor de urmărit pentru fie care operaţiune, document sau activitate;

g) dacă în întreprindere sau instituţie se ţine o evidenţă a controalelor efectuate (în cazul controlului ierarhizat şi a celui gestionar) sau a refuzurilor de viză (în cazul controlului preventiv);

h) temeinicia constatărilor făcute şi refuzurilor de viză şi modul de soluţionare a acestora;

i) atitudinea conducerii faţă de formele proprii de control (receptivitatea faţă de constatări şi modul de valorificare a propunerilor); j) eventualele consecinţe negative ale organizării şi exercitării necorespunzătoare a formelor proprii de control. Este neîndoielnic faptul că buna organizare şi exercitarea cu simţ de răspundere a formelor proprii de control reprezintă o importantă cale de prevenire a deficienţelor în administrarea patrimoniului şi a păgubirii avutului public şi privat.

4.2.2. Controlul măsurilor de bună gospodărire a patrimoniului

Măsurile de bună gospodărire a patrimoniului vizează în principal modul de organizare a recepţiilor de bunuri, asigurarea condiţiilor de depozitare şi conservare, precum si sistemele de pază şi securitate a valorilor materiale şi băneşti.

A. în ce priveşte **recepţiile de bunuri,** este cunoscut faptul că orice bun care intră într-o unitate patrimonială, indiferent dacă provine din aprovizionări, transferuri sau investiţii, trebuie supus unor operaţiuni riguroase de recepţie cantitativă şi calitativă, efectuate de comisii special constituite (cu caracter permanent sau pentru fiecare caz în parte), în acest fel, operaţiu-

nile de recepție îndeplinesc un important rol preventiv în administrarea patrimoniului, împiedicând pătrunderea în unități a unor bunuri necorespunzătoare sub aspect cantitativ, calitativ sau sortimental.

Pentru aprecierea calității recepțiilor de bunuri organele de control economic, financiar şi gestionar vor verifica în fapt respectarea de către întreprinderi şi instituții a prevederilor legale specifice domeniului, urmărind aspecte sau *obiective* cum sunt:

a) modul de constituire a comisiilor de recepție şi autorecepție, res pectiv competența membrilor acestora în identificarea bunurilor aprovizionate, stabilirea cantităților şi aprecierea stărilor calitative;
b) modul de funcționare a comisiilor, precizându-se dacă acestea se întrunesc la timp şi ori de câte ori este nevoie, dacă la recepție participă toți membrii comisiei şi dacă operațiunile de măsurare, verificare si analiză se desfăşoară în condiții normale de exigență;
c) modul de valorificare a constatărilor şi propunerilor comisiilor de recepție, sub aspectul măsurilor luate de întreprindere în cazul aprovizionării unor valori materiale necorespunzătoare din punct de vedere cantitativ şi calitativ (restituirea materialelor necoman date, refuzul de plată total sau parțial, înregistrarea şi eventual imputarea diferențelor cantitative etc.).

B. La rândul său, **asigurarea condițiilor de depozitare şi conservare a valorilor materiale** are un rol hotărâtor în evitarea degradării sau deprecierii unor bunuri şi a sustragerii acestora de către diferite persoane din întreprindere sau din afară. Organele controlului gestionar de fond sau alte organe interesate pot controla asigurarea condițiilor de depozitare şi conservare, urmărind obiective cum sunt:

a) existența capacităților de depozitare şi nivelul lor tehnic sau starea acestora;
b) modul de organizare a magaziilor şi depozitelor, în sensul specia lizării lor şi compartimentării interioare, în funcție de natura bunu rilor gestionate;
c) măsurile luate de întreprindere pentru utilizarea rațională si între ținerea curentă a capacităților de depozitare;
d) înzestrarea tehnică a depozitelor cu mijloacele necesare transpor tului şi manipulării bunurilor, cu aparate de cântărire, măsurare şi control (care trebuie să fie verificate şi validate periodic de către organele de metrologie), cu rafturi care să permită accesul uşor la

bunurile depozitate şi cu puncte de pază contra incendiilor, echipate în mod corespunzător;

e) delimitarea valorilor materiale din gestiuni în funcție de situația sau regimul acestora (destinate proceselor de producție sau rezul tate din acestea, procurate din fondurile pentru investiții, sosite şi nerecepționate încă, refuzate la recepție şi preluate în custodie, primite pentru prelucrare sau în consignație etc.); o atenție specială trebuie acordată existenței şi modului de reflectare în documentele de evidență operativă a materialelor eliberate din gestiuni şi ne consumate încă în secții, ca şi produselor ori semifabricatelor terminate, dar care nu au trecut probele de control tehnic de calitate şi nu sunt predate la magazie;

f) dacă toate bunurile din unitate şi îndeosebi cele aflate în folosință (obiecte de inventar, echipament de protecție, truse de scule) sunt date în grija directă a unor persoane şi modul în care acestea se ocupă de păstrarea, folosirea sau consumarea lor;

g) dacă bunurile din gestiuni sunt etichetate şi descrise în mod cores punzător (simbol, cod, denumire, dimensiuni) pentru a putea fi identificate rapid şi cu maximă precizie;

h) dacă întreprinderea a stabili t şi dacă gestionarii cunosc persoanele care au dreptul să dispună eliberarea bunurilor din gestiunile lor (lista acestor persoane şi specimenele de semnături se comunică fiecărui gestionar);

i) dacă unitatea utilizează limite minime şi maxime de stocuri şi dacă gestionarii respectă obligațiile ce le revin în cazul depăşirii acestora (sesizarea în scris a compartimentelor aprovizionare, financiar sau producție); alte asemenea obli gătii revin gestionarilor în cazul apariției unor pericole iminente de distrugere sau degradare a valorilor gestionate;

j) dacă în unitate se face în mod curent instructajul gestionarilor atunci când aceştia sunt puşi în situația de a păstra sau manipula materiale ori produse cu caracteristici deosebite (inflamabile, explozibile, toxice, urât mirositoare).

C. în sfârşit, **organizarea pazei şi asigurarea securității valorilor materiale şi băneşti joacă** un rol important în prevenirea păgubirii avutului public şi privat, în această direcție, organele de conducere din unitățile pa-

trimoniale au stabilit prin lege sarcini şi responsabilităţi precise, care vizează trei aspecte mai importante:

a) asigurarea pazei şi măsurilor de siguranţă la magaziile sau depozitele întreprinderii;
b) organizarea controlului de poartă;
c) securitatea numerarului din casieria întreprinderii, precum şi pe timpul transportului acestuia la şi de la bancă.

Verificarea măsurilor luate de întreprindere pe linia pazei avutului propriu este de competenţa organelor de control ierarhizat, dar poate face şi obiectul unor acţiuni ale organelor de control gestionar de fond sau altor categorii de organe, care exercită în acest caz un control faptic şi mai puţin un control documentar. Important este ca verificările faptice să fie inopinate şi repetate de mai multe ori, pentru a surprinde realitatea fenomenului controlat.

în legătură cu asigurarea pazei la depozite trebuie controlat dacă întreprinderea foloseşte personal propriu sau din unităţile specializate de pază, modul de organizare a schimburilor, existenţa proceselor-verbale de predare a serviciului. De asemenea, se verifică starea depozitelor, asigurarea lor cu obloane la uşi şi ferestre, calitatea încuietorilor, modul de sigilare şi desigilare, iar în cazul depozitelor în aer liber se verifică dacă acestea sunt împrejmuite şi supravegheate, iluminate, astfel încât să se prevină orice posibilitate de sustragere sau înstrăinare a bunurilor.

în legătură cu organizarea controlului de poartă, organele de control au obligaţia să verifice dacă există posturi de pază la toate intrările şi ieşirile din unitate, dacă se exercită în mod corespunzător controlul individual asupra persoanelor care ies din întreprindere, dacă se ţine corect evidenţa mijloacelor de transport care ies încărcate (pe baza unui registru special), dacă se verifică documentele de însoţire a bunurilor care intră şi ies din unitate şi, eventual, dacă se aplică pe aceste documente ştampila „executat controlul de poartă".

Controlul măsurilor de asigurare a securităţii numerarului se referă atât la modul de înzestrare şi funcţionare a casieriei (dacă acesta ocupă o încăpere separată, dacă are grilaje metalice, dacă operaţiunile de încasări şi plăţi se fac la ghişeu, dacă numerarul şi celelalte valori se păstrează în case de bani), cât şi la asigurarea mijloacelor de transport, însoţitorilor sau pazei înarmate (în funcţie de mărimea sumelor), pentru deplasarea numerarului de la întreprindere la bancă sau invers, precum şi la punctele de efectuare a plăţilor.

4.2.3. Controlul respectării condiţiilor de încadrare a gestionarilor şi de constituire a garanţiilor materiale

în cadrul agenţilor economici, dar şi în interiorul altor unităţi patrimoniale, salariaţii desfăşoară activităţi dintre cele mai diverse, având specializări, niveluri de calificare şi atribuţii de serviciu diferite, astfel încât răspunderea lor faţă de patrimoniul unităţii este fragmentată şi distribuită în mod neuniform. Aceste considerente au impus ca, în cadrul fiecărei unităţi, să fie desemnate anumite persoane care să se ocupe exclusiv, sau aproape exclusiv, cu gestionarea valorilor materiale şi băneşti. Persoanele cu funcţii gestionare au un regim distinct, deosebindu-se de restul personalului atât prin natura activităţii pe care o desfăşoară, cât şi prin prisma condiţiilor legale ce trebuie îndeplinite pentru încadrarea, trecerea sau menţinerea lor în funcţie.

Pentru a înţelege mai bine particularităţile activităţii desfăşurate de gestionari va trebui să ne ocupăm mai întâi de problemele generale ale gestiunilor.

Calitatea de gestionar este nemijlocit legată de existenţa unor gestiuni, în accepţiunea ei economică gestiune reprezintă totalitatea valorilor (materiale sau băneşti) încredinţate unei persoane, care are obligaţia primirii, păstrării şi eliberării lor în conformitate cu sarcinile unităţii în care funcţionează şi cu legislaţia economică în vigoare. Din acest punct de vedere gestiunea este un compartiment specializat, o subdiviziune a unităţii patrimoniale.

în teoria şi practica noastră există însă si o accepţiune juridică a noţiunii de gestiune, întemeiată pe faptele materiale la care sunt supuse valorile gestionate. Din acest punct de vedere gestiunea reprezintă „totalitatea operaţiunilor de primire, păstrare şi eliberare a bunurilor materiale sau a valorilor băneşti, îndeplinite de angajatul unei organizaţii în cadrul atribuţiunilor sale principale de serviciu"[33].

Acest mod de interpretare a noţiunii de gestiune permite a se face distincţie între gestionarii de drept şi gestionarii de fapt. Gestionarii de drept sunt cei încadraţi ca atare şi care efectuează acte de gestiune (primire, păstrare şi eliberare de bunuri şi valori) ca atribuţii principale de serviciu, în schimb, gestionarii de fapt sunt alti salariaţi ai unităţii care efectuează acte de gestiune numai ocazional sau temporar şi în contextul altor atribuţii de bază; de

[33] V. Manolovici ş.a., *Regimul juridic al gestiunilor şi gestionarilor,* Editura Academiei, Bucureşti, 1972, p. 17.

exemplu, şoferul care transportă mărfurile aprovizionate (dacă nu este însoţit de merceolog sau delegat) devine gestionar de fapt pentru întreaga perioadă de timp cuprinsă între momentul preluării mărfurilor la furnizor şi momentul predării lor la gestiunile unităţii proprii.

Gestiunile pot fi de bunuri, băneşti sau mixte, cu evidenţă cantitativă sau cu evidenţă valorică, individuale sau colective. Pot reprezenta gestiuni independente: depozitele, magaziile, silozurile, turmele de animale, magazinele de mărfuri sau raioanele acestora, chioşcurile si tonetele, numerarul şi imprimatele de valoare, operele de artă şi obiectele preţioase, inventarul unităţilor de diverse tipuri sau subunităţilor acestora.

în cadrul unităţilor patrimoniale, organizarea sistemului de gestiuni este influenţată de mai mulţi factori, între care locul principal îl ocupă volumul mijloacelor administrate si frecvenţa operaţiunilor de predare-primire, natura şi destinaţia bunurilor, dispersarea teritorială a subunităţilor de producţie etc. La întreprinderile şi instituţiile mici se organizează, de regulă, o gestiune de mijloace băneşti (casierie) şi o singură gestiune pentru toate bunurile corporale, în schimb, la unităţile economice mari se înfiinţează gestiuni specializate pentru materii prime, materiale, piese de schimb, carburanţi, produse finite etc. Mai mult decât atât, pentru aceeaşi categorie de bunuri se pot organiza mai multe gestiuni, sub forma unor depozite centrale şi sub forma unor magazii la nivelul secţiilor de producţie, subunităţilor cu sediu distinct sau filialelor.

în toate cazurile, numărul şi natura gestiunilor se stabileşte prin organigramă (la întreprinderi şi organizaţii economice) sau prin statul de funcţiuni (la instituţiile publice). Conducerile unităţilor patrimoniale au obligaţia să precizeze pentru fiecare gestiune în parte denumirea sau numărul de ordine (nominalizarea gestiunii), obiectul acesteia (respectiv natura bunurilor), gestionarul sau gestionarii (adică persoanele care răspund de administrarea bunurilor respective). Evident, în scopul desfăşurării normale a activităţii gestionare, conducerile unităţilor patrimoniale trebuie să stabilească şi alte elemente, cum sunt: data înfiinţării gestiunilor, persoanele care au dreptul să dispună eliberarea bunurilor din gestiune (gestionarii trebuie să fie în posesia unor liste cu specimenele de semnături ale acestora), lista normelor de stoc şi altele.

în economia noastră, activitatea gestionară este reglementată prin lege. Am convenit anterior că, din punct de vedere juridic, gestionarii sunt acele persoane ale căror contracte de muncă prevăd ca atribuţie principală de serviciu primirea, păstrarea şi eliberarea de bunuri (valori materiale şi mijloa-

ce băneşti), în cazul acestor persoane, ocuparea funcţiei de gestionar presupune îndeplinirea unor condiţii legale cum sunt cele referitoare la vârstă, studii, stagiu sau cele care privesc conduita juridică şi profesională. Astfel, Legea nr. 22/1969 stabileşte ca regulă generală că un gestionar trebuie să aibă vârsta de 21 de ani împliniţi, să fii absolvit şcoala generală sau o şcoală echivalentă, să aibă cunoştinţele necesare pentru administrarea bunurilor încredinţate şi să prezinte suficiente garanţii de moralitate. Dar această regulă nu este aplicabilă întocmai în toate cazurile particulare; în funcţie de complexitatea gestiunilor, de natura şi valoarea bunurilor, precum şi de nivelul cunoştinţelor necesare pentru gestionarea lor, legea stabileşte o suită de *excepţii* de la regula de drept comun, cum sunt:

a) în cazul unor gestiuni mai mici şi de o complexitate mai redusă, funcţia de gestionar poate fi îndeplinită şi de persoanele care au 18 ani împliniţi;
b) pentru gestiunile complexe, cuprinzând bunuri de o natură deose bită sau de mare valoare, se poate stabili drept condiţie de studii absolvirea unei şcoli profesionale de specialitate, a liceului sau a unei scoli echivalente cu acestea;
c) în sfârşit, la gestiunile importante sau foarte complexe poate fi instituită şi condiţia unui stagiu (vechime) în munca de gestionar.

Dreptul de a stabili aceste condiţii suplimentare revine, potrivit legii, ministerelor şi celorlalte organe centrale, precum şi consiliilor locale, în funcţie de specificul gestiunilor din raza lor de activitate, organele mai sus menţionate reglementează, prin norme departamentale proprii, condiţiile concrete de vârstă, studii şi stagiu ale gestionarilor, în mod diferenţiat, pentru fiecare categorie de gestiuni, în cazul societăţilor comerciale, organizaţiilor şi întreprinderilor particulare care nu sunt subordonate (nici economic şi nici juridico-organizatoric), dreptul de a stabili condiţii suplimentare de vârstă, studii şi stagiu revine consiliilor de administraţie.

în afară de aceasta, încadrarea unui gestionar sau trecerea ori menţinerea unei persoane într-o funcţie gestionară presupune cunoaşterea antecedentelor juridice şi profesionale ale persoanei în cauză, în acest sens, legea stabileşte interdicţia încadrării pe posturi de gestionari a persoanelor care au suferit condamnări penale[34] (chiar dacă au fost graţiate, sau dacă

[34] Pentru infracţiunile de drept comun şi cele cu caracter economic, prevăzute de Codul penal, de legea gestiunilor şi gestionarilor, ca si de normele specifice activităţilor comerciale, financiare, fiscale şi contabile.

pedeapsa a fost executată prin muncă corecțională ori prin amendă penală), a persoanelor care se află în curs de urmărire penală sau de judecată. De asemenea, pentru încadrarea într-o funcție gestionară solicitantul trebuie să facă dovada că la vechiul loc de muncă nu a produs pagube avutului public sau privat. Pentru cunoaşterea acestor aspecte, unitățile patrimoniale au obligația să ceară organelor de poliție certificatul de cazier judiciar, iar de la unitatea la care a funcționat anterior persoana în cauză documentele referitoare la garanțiile de moralitate şi profesionale (o dovadă din care să rezulte dacă a produs pagube, natura acestora şi modul de acoperire a lor), în cazul particular al gestiunilor colective, încadrarea unui nou gestionar nu se poate face fără avizul scris al celorlalți cogestionari.

în sfârşit, încadrarea, trecerea sau menținerea în funcție a gestionarilor mai este condiționată de evitarea unor incompatibilități de funcții (cum este cazul conducătorilor de unități sau ai compartimentelor de care țin gestiunile, organelor de control gestionar sau financiar de gestiune, personalului cu atribuții contabile), precum şi de constituirea garanțiilor materiale, în legătură cu acest din urmă aspect, reținem faptul că garanțiile materiale folosesc pentru acoperirea eventualelor prejudicii pe care le-ar putea produce gestionarul şi sunt de două feluri: garanții în numerar sau garanții suplimentare.

Garanția în numerar este obligatorie în toate cazurile şi se constituie fie prin depunerea unei sume de bani, fie prin reținerea acesteia în rate lunare de 1/10 din retribuția tarifară ori din câştigul mediu lunar; garanția în numerar se consemnează la CEC sau la bancă pe numele gestionarului, iar libretul sau alte documente se păstrează de unitatea patrimonială. Cuantumul acestei garanții este de minimum una şi maximum trei câştiguri lunare, fără a putea depăşi valoarea bunurilor gestionate. La baza constituirii garanției în numerar stă contractul de garanție prin care gestionarul consimte reținerea lunară a ratelor, folosirea sumelor pentru recuperarea pagubelor în gestiune rămase neacoperite în termen de o lună de la data emiterii titlurilor executorii şi reîntregirea garanției consumate prin reținerea unor sume reprezentând 1/3 din câştigul mediu lunar. Obligațiile legate de reținerea ratelor, consemnarea lor, reîntregirea sumelor consumate, recalcularea garanțiilor (în cazul modificării drepturilor salariale) şi întocmirea formelor pentru restituirea garanțiilor în numerar (la încetarea contractului de muncă sau la trecerea gestionarului într-o altă funcție) revin compartimentului financiar-contabil.

Garanția suplimentară se constituie numai pentru anumite categorii de gestiuni şi gestionari, putând îmbrăca mai multe forme:

a) afectarea unor bunuri mobile ori imobile ale gestionarului sau ale familiei sale (este vorba de bunuri de folosință îndelungată şi cu valori relativ mari, cum ar fi, de exemplu, case ori apartamente proprietate personală, autoturisme, terenuri, frigidere, televizoare etc.);
b) consemnarea la CEC sau la bancă a unor sume de bani egale cu valoarea stabilită drept garanție suplimentară;
c) asumarea obligației de a acoperi, integral sau numai într-un cuan tum limitat, eventualele lipsuri de inventar ale gestionarului, de către terțe persoane garante.

Ca şi în cazul garanțiilor băneşti, garanțiile suplimentare au şi ele la bază contracte de garanție în formă autentică sau convențională. Specialiştii consideră că, în cazul garanțiilor materiale ale gestionarilor, deoarece recuperarea pagubelor prin urmărirea bunurilor sau valorilor gaj ațe este condiționată în toate cazurile de obținerea unui titlu executoriu definitiv împotriva gestionarului (decizie de imputare necontestată sau hotărâre judecătorească), nu este obligatoriu ca respectivele contracte de garanții să fie autentificate notarial, nici măcar în cazul imobilelor (pentru care legea impune luarea unei inscripții ipotecare).

în unele lucrări cu caracter preponderent juridic[35], problemele garanțiilor materiale ale gestionarilor sunt abordate într-o lumină puțin diferită. Astfel, se consideră că potrivit legislației actuale gestionarii trebuie să constituie garanții reale mobiliare care sunt legate de ideea de gaj şi garanții suplimentare în imobile (în care caz natura juridică a contractului de garanție suplimentară este similară cu aceea a unei ipoteci convenționale). Trebuie precizat şi faptul că, potrivit acestei concepții, noțiunea de garanții reale mobiliare include atât afectarea unor bunuri mobile de uz curent si de folosință îndelungată, cât şi garanțiile în numerar concretizate în consemnarea unor sume la CEC sau la bancă. De asemenea, concepția de mai sus nu face distincție între bunurile mobile, sumele de bani şi imobilele ce sunt proprietatea gestionarului si cele aparținând terțelor persoane garante.

Din punctul nostru de vedere, ne interesează în primul rând modul de constituire a garanțiilor materiale ale gestionarilor şi rolul lor economic. Ceea ce merită a fi subliniat este faptul că bunurile sau valorile gaj ațe sau ipotecate prin contractele de garanție nu implică o deposedare a proprie-

[35] A se vedea *Controlul financiar (gestiuni, gestionari, răspunderi, legislație, comentarii),* Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1993, pp. 75-76.

tarului (ele rămân în folosința gestionarului sau terților garanți), ci numai o indisponibilizare (în sensul că nu pot fi înstrăinate fără consimțământul unității în favoarea căreia a fost constituită garanția).

Desprindem concluzia că respectarea normelor legale cu privire la încadrarea gestionarilor şi constituirea de garanții reprezintă o importantă cale de prevenire a păgubirii avutului oricărei unități. De aceea, organele de control economic, financiar şi gestionar (fie cele proprii, fie cele din eşaloanele superioare) trebuie să-i acorde o atenție deosebită, putând verifica o întreagă suită de *obiective* specifice, cum sunt:

a) dacă gestionarii îndeplinesc condițiile de vârstă, studii şi stagiu cerute de lege sau impuse prin norme proprii ale agenților econo mici;
b) dacă întreprinderea a solicitat şi obținut documentele legale prin care este atestată garanția juridică, morală şi profesională a ges tionarilor (certificatul de cazier judiciar şi dovada eliberată de uni tățile la care au lucrat anterior gestionarii);
c) existența acordului scris al cogestionarilor;
d) respectarea incompatibilităților de funcții ale gestionarilor cu func țiile de conducere, control şi evidență;
e) dacă s-au constituit garanțiile materiale cerute de lege, modul de calcul al cuantumului acestora şi eventualele recalculări impuse de schimbarea condițiilor de încadrare;
f) modul de utilizare a garanției în numerar pentru acoperirea pagu belor provocate de gestionari şi acțiunea de reîntregire a acestora; etc.

Reamintim şi faptul că, în cazul particular al societăților comerciale, în afară de gestionari mai constituie garanții administratorii (valoarea a zece acțiuni sau dublul remunerației lunare) şi cenzorii (o treime din garanțiile administratorilor). Obligația legală de a verifica garanțiile administratorilor revine în acest caz cenzorilor.

4.2.4. Controlul organizării şi conducerii corecte a evidenței patrimoniului

Asigurarea integrității patrimoniului public şi privat impune o evidență strictă a mijloacelor şi resurselor, a proceselor de producție şi de circulație, a operațiunilor patrimoniale şi nepatrimoniale de orice fel. Buna evidență a

patrimoniului face posibilă măsurarea cu exactitate a eforturilor depuse şi a rezultatelor obținute de fiecare unitate patrimonială, precum şi identificarea din timp a factorilor de risc şi a celor generatori de efecte negative, în felul acesta, organizarea şi conducerea corectă a evidenței patrimoniului devine nu numai o importantă cale de prevenire a păgubirii avutului public şi privat, dar şi un instrument activ de îmbunătățire continuă a performanțelor economice, ceea ce echivalează cu consolidarea potențialului de care dispune o unitate.

Evident, la nivelul la care am ajuns noi cu demersurile noastre, nu se pune problema controlului exhaustiv al sistemelor de evidență. Lucrul acesta se va face în secțiunile specializate ale disciplinei de profil, pe care am convenit că le vom numi „Audit financiar şi expertize contabile". Ceea ce ne propunem acum este o privire de ansamblu asupra organizării şi funcționării sistemului de informare economică din întreprinderi, organizații şi instituții.

Pentru a-şi face o imagine asupra contribuției sistemelor de evidență la prevenirea producerii de prejudicii materiale, organele de control economic, financiar şi gestionar vor avea în vedere câteva obiective sintetice, dintre care cele mai reprezentative sunt următoarele:

a) întocmirea corectă şi la timp a documentelor justificative şi a celor centralizatoare, precum şi organizarea rațională a circuitului lor. Organele de control economic, financiar şi gestionar vor urmări dacă documentele folosite sunt cele stabilite prin dispozițiile legale şi dacă completarea acestora se face potrivit indicațiilor conținute în formularul respectiv sau în actele normative în vigoare. Este cunoscut faptul că, în practica economică, documentele primare sunt întocmite adesea în mod incomplet (omisiuni de date, neglijarea unor coloane, cifre şi text nedescifrabile, simplificarea abuzivă a modului de completare) sau cu întârziere. Toate acestea au ca efect întârzierea operațiunilor economice, producerea de neclarități în sistemul de evidență şi favorizarea înstrăinării valorilor materiale sau băneşti. Tocmai de aceea se impune un control sever asupra modului de întocmire si circulație a documentelor justificative şi, îndeosebi, a celor ce consemnează operațiuni patrimoniale.

b) Ținerea corectă a evidențelor tehnico-operative organizate la gestiuni şi la locurile de producție, pe feluri de mijloace şi în funcție de persoanele care răspund de integritatea lor. Fişele de magazie şi registrele speciale de evidență operativă trebuie ținute la zi, cu stabilirea stocului (şi eventual soldului) după fiecare operațiune. Organele de control trebuie să verifice

modul de înregistrare în evidențele operative ale gestionarilor a documentelor care atestă intrarea valorilor materiale (facturi, avize de însoțire, note de intrare-recepție), a documentelor de ieşire (bonuri de materiale, fişe limită de consum, ordine de transfer, dispoziții de livrare, ordine de trimitere spre prelucrare la terți). Evidențele tehnico-operative trebuie să asigure identificarea mijloacelor materiale pe locuri de depozitare şi pe feluri de mijloace, indicând corect denumirile, codurile, cantitățile, calitățile, prețurile unitare şi valoare totală (dacă este cazul).

c) Organizarea şi conducerea contabilității financiare şi de gestiune a valorilor materiale, în cadrul acestui obiectiv se va ține seama, în mare măsură, de metodele de evidență utilizate în contabilitatea financiară (metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent) şi în conta bilitatea de gestiune (cantitativ-valorică, operativ-contabilă, global-valorică), precum şi de specificul valorilor administrate. Contabilitatea va trebui să fie clară şi exactă, astfel încât să asigure în orice moment reflectarea în expresie bănească a patrimoniului (prin înregistrarea corectă şi la timp a tuturor operațiunilor economice), precum şi exercitarea unui control per manent asupra existenței şi mişcării valorilor patrimoniale.[36]

d) Confruntarea periodică a evidențelor operative cu datele din contabilitatea analitică şi sintetică, precum şi modul de soluționare şi înre gistrare a eventualelor diferențe, în cazul constatării unor nepotriviri, orga nele de control vor verifica dacă înregistrările în evidența operativă şi în contabilitate se fac pe baza aceloraşi documente şi la aceleaşi perioade de timp.

e) Modul de elaborare şi realitatea calculelor periodice de sinteză ale contabilității şi a raportărilor către organele de control ale statului. Prin urmare, se vor avea în vedere nu numai situațiile financiare anuale, dar şi celelalte sinteze contabile, cum sunt balanțele de verificare lunare, calculațiile de cost, analizele comparative şi previzionale, raportările trimestriale sau semestriale către diferite organe ale statului şi eventual către structurile ierarhic superioare. Controlul va urmări respectarea normelor metodologice şi a prevederilor legale care reglementează elaborarea, fundamentarea şi înaintarea acestora.

f) Modul de procurare, evidență şi utilizare a documentelor cu regim special şi a celor care conțin secrete deosebite ale firmei sau ale statului.

[36] A se vedea, în acest scop, *Cartea întreprinderii*, vol. *V, Activitatea financiară, controlul economic,* Bucureşti, 1974, p. 407.

Organele de control vor verifica dacă documentele cu regim special sunt procurate de la furnizorii autorizați să le livreze, dacă au fost corect recepționate şi înregistrate integral, dacă au fost încredințate spre păstrare unor persoane anume desemnate (care îndeplinesc condițiile cerute de lege), în cadrul unităților economico-sociale formularele cu regim special nu pot fi gestionate şi utilizate fără a avea o evidență strictă asupra felului, cantității, locului de păstrare, seriei sau numărului de ordine. Reținem şi faptul că asemenea formulare se eliberează numai pe bază de semnătură şi numai acelor persoane care le utilizează prin specificul activității sau muncii lor. In aceste condiții, organele de control vor verifica dacă gestionarii cunosc persoanele împuternicite a ridica formulare cu regim special, dacă eliberarea se face pe bonuri de materiale special întocmite şi dacă în aceste bonuri se înscriu toate datele necesare (felul documentelor, cantitatea, seriile şi numerele de ordine, persoanele care le ridică). O atenție specială se va acorda modului de justificare a formularelor cu regim special, în sensul stabilirii modului în care au fost folosite (prin indicarea operațiunilor evidențiate în ele), precum şi formalităților de restituire a documentelor neutilizate, eronat completate sau greşit tipărite.

în legătură cu documentele ce conțin secrete ale firmei sau secrete de stat, organele de control pot verifica dacă responsabilii unității au stabilit persoanele care au acces la asemenea documente, condițiile de utilizare a lor şi dacă sunt asigurate măsurile de siguranță (cel puțin fişete metalice) pentru păstrare.

Măsurile de prevenire a păgubirii patrimoniului, indiferent dacă se referă la exercitarea formelor proprii de control, la buna gospodărire şi gestionare a patrimoniului sau la evidența acestuia, îndeplinesc un rol activ în apărarea şi consolidarea proprietății şi a dreptului de proprietate. Legislația noastră stabileşte sarcini şi responsabilități precise în legătură cu realizarea acestor măsuri, precum şi sancțiuni severe împotriva acelora care nesocotesc îndatoririle lor pe linia apărării integrității avutului public şi privat.

4.3. Controlul efectiv al integrității patrimoniului

Orice întreprindere, organizație sau instituție este vital interesată să cunoască cu exactitate, măcar la anumite perioade de timp, starea reală a patrimoniului său, stare care poate fi diferită de situația scriptică din documentele contabile. Acest lucru se poate realiza prin cea mai complexă

operaţiune de control gestionar, care îmbină controlul faptic cu cel documentar şi care este cunoscută sub denumirea generică de inventariere periodică a patrimoniului din unităţi. Ne propunem să analizăm în continuare detaliile acestui fenomen economic deosebit de complex.

4.3.1. Rolul inventarierii patrimoniului

în contextul sarcinilor generale legate de apărarea integrităţii avutului public şi privat, importante atribuţii revin organelor de control financiar şi gestionar, dar şi conducerilor de unităţi şi compartimentelor financiar-contabile ale acestora, care trebuie să verifice realitatea efectivă a patrimoniului, operaţiune care se realizează practic prin inventarierea efectivă a tuturor mijloacelor materiale şi băneşti, a resurselor proprii, a titlurilor şi drepturilor de creanţă, a angajamentelor şi obligaţiilor de plată etc.

în România, inventarierea patrimoniului din unităţile patrimoniale reprezintă o obligaţie stabilită prin norme juridice şi metodologice specifice[37]. Potrivit acestor norme, inventarierea reprezintă ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ-valoric sau numai valoric (după caz), la data la care aceasta se efectuează. Inventarierea are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei unităţi, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, aparţinând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situaţiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare şi a performanţei unităţii pentru respectivul exerciţiu financiar.

Credem totuşi că problema scopului inventarierii, ca şi problemele legate de conţinutul şi rolul acesteia merită să fie analizate într-un context mai larg. După opinia noastră, în condiţiile actualului mecanism economic-financiar, inventarierea poate fi privită din cel puţin trei unghiuri de vedere diferite, astfel:

a) Din punct de vedere contabil, inventarierea are obligatoriu un caracter general care vizează toate elementele de active şi de pasiv şi are o importanţă deosebită în asigurarea imaginii fidele. De altfel, art. 7 din legea

[37] Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 48 din 14 ianuarie 2005, şi OMFP nr. 1.753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea elementelor de active şi de pasiv, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1.174 din 13 decembrie 2004.

contabilității prevede obligația expresă a unităților patrimoniale să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum şi în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea efectuată la începutul activității are drept scop principal stabilirea şi evaluarea acelor elemente ce constituie aportul la capitalul social sau individual. Aceste elemente se înscriu în registrul-inventar grupate pe conturi şi ele constituie baza de pornire a întreprinderii. Registrul inventar şi bilanțul inițial trebuie să ofere imaginea fidelă a patrimoniului din momentul constituirii, atât din punctul de vedere al componenței, cât şi sub aspectul modului de evaluare.

Inventarierea anuală se efectuează, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, în scopul cuprinderii cât mai exacte a elementelor de active şi de pasiv în situațiile financiare anuale. Am folosit expresia „de regulă", deoarece legislația noastră admite şi alte soluții. Astfel, Legea contabilității, art. 7, prevede că Ministerul Finanțelor poate aproba excepții de la regula inventarierii obligatorii anuale pentru unele instituții publice (la solicitarea justificată a acestora şi la propunerea ordonatorilor principali de credite). De asemenea, atunci când într-o unitate s-au efectuat în cursul anului inventarieri impuse de aşa-zisele situații sau cazuri speciale (vom vedea în paragraful următor care sunt şi ce reprezintă aceste situații), dacă în asemenea împrejurări, într-o gestiune, au fost inventariate toate elementele de activ şi de pasiv, această operațiune poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea conducerii unității (care poate fi un administrator, un ordonator de credite sau o altă persoană ce are sarcina gestionării patrimoniului), în sfârşit, inventarierea anuală poate avea în vedere şi specificul activității unităților patrimoniale. Este cazul agenților economici cu activitate complexă care pot inventaria unele bunuri materiale înaintea datei de 31 decembrie. Asigurarea valorificării acestor inventare şi cuprinderii rezultatelor lor în bilanțul anual impune însă ca în registrul-inventar valoarea stocurilor inventariate să fie actualizate cu toate intrările şi ieşirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii şi cea a închiderii conturilor (31 decembrie). Dincolo de aceste excepții reținem însă regula generală, potrivit căreia inventarierea anuală este nemijlocit legată şi se efectuează cu ocazia încheierii exercițiului financiar.

Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv impusă de încetarea activității sau în caz de fuziune ori divizare a unității are drept scop întocmirea de situații financiare cât mai reale, în conformitate cu starea efectivă a

elementelor patrimoniale într-un asemenea moment deosebit de important pentru întreprindere. Trebuie să avem în vedere faptul că acest inventar şi situaţiile financiare finale sunt documentele de bază pentru începerea operaţiunilor de lichidare (în cazul încetării activităţii), pentru iniţierea procedurilor de preluare (în caz de fuziune) sau pentru întocmirea protocolului de împărţire a patrimoniului (în cazul divizării unităţii). Importanţa acestor operaţiuni şi posibilele lor consecinţe viitoare impun restricţii mult mai severe în ceea ce priveşte constatarea, dar mai ales evaluarea elementelor patrimoniale inventariate.

b) O altă abordare a inventarierii patrimoniului ar putea fi din punct de vedere gestionar. Fără a minimaliza multiplele valenţe benefice ale in ventarierilor impuse prin normele sistemului contabil, trebuie să admitem faptul că există suficiente împrejurări în care conducerile de unităţi trebuie să cunoască realitatea ori integritatea patrimoniului lor sau a elementelor patrimoniale încredinţate unor persoane (administratori, gestionari, man datari etc.). Inventarierile de acest fel nu au o legătură directă si nemijlocită cu imaginea fidelă a conturilor contabile şi mai ales a celor anuale, deşi exercită o influenţă notabilă asupra respectivei imagini, în vorbirea curentă asemenea inventarieri sunt cunoscute sub numele de „inventarieri de control" şi rolul lor este de a asigura integritatea patrimoniului. Sarcina efectuării inventarierilor de control revine cel mai adesea organelor proprii de control gestionar, care prezintă conducerii unităţii constatările şi propunerile lor ce vizează în principal înregistrarea plusurilor de inventar ori determinarea prejudiciilor de natura lipsurilor în gestiuni şi recuperarea acestora. Trebuie să menţionăm şi faptul că inventarierile de control nu se suprapun cu in ventarierile anuale obligatorii (impuse de sistemul contabil). Ele vizează prioritar excepţiile de la regula generală a „inventarierii o dată pe an" şi situaţiile sau cazurile speciale care fac obligatorie inventarierea. Vom înţe lege mai bine aceste aspecte atunci când ne vom ocupa de periodicitatea operaţiunilor de inventariere.

c) în cazul particular al agenţilor economici din categoria celor mici şi mijlocii care au dreptul să utilizeze în contabilitatea stocurilor metoda inventarului intermitent, rolul inventarierilor efectuate la sfârşitul perioadelor de gestiune (lună, trimestru) va fi cu totul altul decât cel al inventarierilor anuale şi al inventarierilor de control. Singura raţiune a acestui gen de in ventarieri este corecta delimitare pe perioade de calcul a cheltuielilor de exploatare reprezentând consumul de elemente stocate (materii prime, mate-

riale consumabile) ori vânzările de mărfuri, în vederea determinării rezultatelor din exploatare, în aceste cazuri nu este necesară (şi nici măcar posibilă) confruntarea stocurilor constatate faptic cu cele scriptice, nu se pot determina plusuri sau minusuri de inventar şi nu se pune problema unei valorificări propriu-zise a inventarului.

Pentru evitarea unor confuzii provocate de multe dintre lucrările de contabilitate publicate (care afirmă că inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate la finele perioadei, pe baza inventarierii stocurilor, potrivit relației: Ieşiri = Valoarea stocurilor inițiale + Valoarea intrărilor - Valoarea stocurilor finale), vom insista puțin asupra aspectelor de fond ale problemei, în toată literatura străină conceptul de inventar intermitent se sprijină pe un principiu formal, potrivit căruia întreprinderea se aprovizionează cu elemente de stocuri numai pe măsura necesităților de consum sau de vânzare, în aceste condiții stocurile cumpărate nu mai merită să fie înregistrate mai întâi în conturile din clasa 3 şi apoi, la darea lor în consum (cel mai adesea imediat), trecute pe cheltuieli. Soluția cea mai simplă este ca toate cumpărările să se înregistreze direct în conturile de cheltuieli de exploatare, fără a se mai utiliza conturile de stocuri. Dar, la sfârşitul perioadelor de gestiune sau de calcul se pune totuşi problema dacă toate stocurile de materiale au fost într-adevăr consumate sau cele de mărfuri au fost efectiv vândute. Acest lucru impune inventarierea stocurilor rămase neconsumate sau nevândute, consemnarea lor ca atare şi diminuarea cheltuielilor de exploatare cu o valoare echivalentă, în felul acesta se asigură imaginea fidelă a patrimoniului (stocurile înregistrate în conturile de stocuri vor figura ca posturi în activul bilanțului), dar şi imaginea fidelă a rezultatelor (posturile de cheltuieli sunt diminuate cu ceea ce nu s-a consemnat sau vândut efectiv în cursul perioadei). La începutul perioadei următoare stocurile se retransferă în cheltuieli şi urmează un nou ciclu, după acelaşi scenariu. Drept consecință, însăşi conturile de stocuri se utilizează cu intermitență, numai la sfârşitul unei perioade şi începutul celei următoare, astfel că nu se pune problema determinării „ieşirilor de stocuri". Prin simpla înregistrare pe cheltuieli a tuturor cumpărărilor şi apoi diminuarea acestora cu stocurile inventariate la sfârşit, se ajunge la o situație contabilă firească, în care cheltuielile de exploatare rămân încărcate numai cu consumurile sau vânzările efective din cursul perioadei.

Există şi o altă particularitate a inventarului intermitent. Stocurile inventariate la finele perioadei se evaluează la prețul de înregistrare (costul de achiziție) al ultimei intrări. Asta înseamnă că şi cheltuielile se diminuează

cu aceeaşi valoare, iar costurile rămân încărcate cu diferența, ceea ce nu coincide întru totul cu starea efectivă a operațiunilor anterioare.

4.3.2. Periodicitatea operațiunilor de inventariere

Am convenit deja că regula generală stabileşte că elementele de activ şi de pasiv ale regiilor autonome, societăților comerciale, instituțiilor publice, unităților cooperatiste, asociațiilor şi celorlalte persoane juridice, precum şi ale persoanelor fizice care au calitatea de comerciant se inventariază o dată pe an, având legături directe cu întocmirea situațiilor financiare anuale. De la această regulă generală există însă şi o suită de excepții, în sensul că unele elemente de activ sau de pasiv ori grupuri de elemente trebuie inventariate la perioade mai mici decât un an, în timp ce alte elemente sau gestiuni pot fi inventariate la perioade mai mari, după cum urmează:

a) Disponibilitățile băneşti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, precum şi celelalte valori din casieriile unităților patrimoniale se inventariază obligatoriu cel puțin o dată pe lună, în conformitate cu Regulamentul operațiunilor de casă, emis de Banca Națională a României; asemenea obligații revin compartimentelor financiar-contabile, iar în cazul societăților comerciale atribuții similare de control inopinat revin şi cenzorilor;

b) Decontările în cadrul sistemului (avem în vedere aici decontările în cadrul grupului si cele din operații în participație, dar mai ales decontările în cadrul unității, respectiv decontările între unitate şi subunități şi decontările dintre subunități) se inventariază obligatoriu trimestrial, pentru a se putea întocmi sintezele cerute de organismele financiare şi fiscale ale statului;

c) Mărfurile şi ambalajele din unitățile de desfacere cu amănuntul (inclusiv din cele de alimentație publică) nu pot fi tratate în regim de inventariere anuală; experiența arată că atunci când vânzarea se face prin case de marcaj este suficientă inventarierea de două ori pe an;

d) Unitățile comerciale cu activitate sezonieră (cadouri, mărtişoare, înghețată, articole de plajă) trebuie supuse unui regim de inventariere trimestrială şi obligatoriu la sfârşitul perioadei de activitate;

e) Un regim particular au gestiunile silozurilor de gheață, care nu pot fi inventariate pe parcurs; controlul acestora se efectuează numai scriptic, după livrarea întregii cantități de gheață însilozată;

f) Producția în curs de execuție se inventariază obligatoriu la sfârşitul fiecărui perioade de gestiune care implică determinarea costurilor sau a

rezultatelor din exploatare; subliniem că obținerea acestei producții a generat cheltuieli, astfel încât la finele perioadei trebuie consemnate şi veniturile aferente (venituri din producția stocată); putem asimila aici şi imobilizările în curs (corporale şi necorporale);

g) Inventarierea bunurilor de patrimoniu, a celor culturale şi artistice, inclusiv a fondului de carte, se face la termenele stabilite şi potrivit normelor elaborate de Ministerul Culturii;

h) Alte elemente patrimoniale pot fi inventariate anual (după regula generală) numai scriptic, iar constatarea lor efectivă să se facă la perioade mai mari, cum ar fi, de exemplu, doi ani pentru plantațiile pomicole şi silvice, navele maritime şi fluviale, bibliotecile şi asimilatele lor (filmoteci, discoteci), trei ani pentru clădiri şi construcții speciale, cinci ani pentru locomotive şi vagoanele de cale ferată.

în afară de termenele obligatorii (care, aşa cum am văzut, sunt mai mult sau mai puțin bine precizate) trebuie avute în vedere toate împrejurările (cunoscute sub numele de situații sau cazuri speciale) care fac obligatorie inventarierea unui patrimoniu în întregul său, a unor elemente patrimoniale, unor gestiuni sau părți din acestea. Cele mai importante cazuri sau situații speciale care impun operațiuni de inventariere în afara periodicității normale sunt următoarele:

a) Predarea-primirea unei gestiuni; este cu desăvârşire interzisă schimbarea gestionarilor fără a avea la bază un inventar şi un proces-verbal, semnate atât de gestionarul care predă, cât şi de gestionarul care preia gestiunea.
b) Ori de câte ori sunt indicii că într-o gestiune există lipsuri sau plusuri de inventar, a căror mărime efectivă nu poate fi determinată cu exactitate decât prin inventariere.
c) La cererea organelor de control financiar sau gestionar, a experților contabili sau altor organe abilitate de lege.
d) în cazul modificărilor de prețuri; este evident faptul că, într-o asemenea împrejurare, situația valorică a gestiunii trebuie reconsiderată, iar acest lucru implică cunoaşterea exactă a cantităților efectiv existente în stoc la bunurile sau sortimentele cu prețuri modificate.
e) Cu prilejul reorganizării gestiunilor sau unor modificări structurale de natura comasărilor, divizărilor sau dizolvării de unități, sub unități ori gestiuni.

f) în urma unor calamități naturale sau cazuri fortuite care afectează o gestiune sau alte elemente patrimoniale ale unității.

în legătură cu periodicitatea operațiunilor de inventariere este necesară şi precizarea că, la gestiunile nou înființate sau care au gestionar nou, indiferent de natura acestora, se recomandă o primă inventariere de control în cel mult patru luni de la intrarea acestuia în funcțiune. O asemenea măsură poate contribui la evitarea sau limitarea unor importante pagube în avutul unității.

4.3.3. Pregătirea operațiunilor de inventariere

Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv din unitățile economiei naționale presupune un cadru organizatoric adecvat şi instituirea unor norme unitare de acțiune. La nivelul fiecărei unități patrimoniale răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului. Vom reveni asupra acestui aspect.

Orice operațiune de inventariere urmează a se efectua prin intermediul unor comisii legal constituite şi investite cu atribuții precis delimitate. Componența comisiilor de inventariere se stabileşte prin dispoziție scrisă de către conducătorul unității, la propunerea conducătorului compartimentului financiar-contabil. Decizia de numire va menționa obligatoriu persoanele desemnate, responsabilul de comisie, gestiunile şi compartimentele de inventariat, modul de efectuare a inventarierii, datele de începere şi de terminare a operațiunilor.

O comisie de inventariere este formată din cel puțin două persoane. Fac excepție unitățile foarte mici, respectiv persoanele fizice care au calitatea de comerciant sau întreprinzător şi societățile comerciale cu până la doi salariați, în aceste cazuri inventarierea poate fi făcută de o singură persoană. De asemenea, normele în vigoare admit că inventarierea patrimoniului se poate efectua atât prin salariați proprii, cât şi pe baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu persoane fizice sau juridice de specialitate.

Atunci când inventarierea are un caracter general, cuprinzând întregul patrimoniu al unității sau mai multe gestiuni, se poate constitui o comisie centrală pe unitate şi mai multe comisii sau subcomisii de lucru, în caz contrar, când inventarierea vizează o singură gestiune, un compartiment sau o categorie de elemente patrimoniale, se constituie direct una sau mai multe comisii de inventariere.

Spre deosebire de comisiile de inventariere propriu-zise, comisia centrală îndeplineşte numai un rol de coordonare. Ea este numită tot printr-o decizie scrisă a conducerii şi este formată de regulă din persoane cu funcţii de răspundere în diferite sectoare de activitate (economic, comercial, tehnic, administrativ). Principala sarcină a comisiei centrale este să organizeze, să instruiască, să supravegheze şi să controleze modul de efectuare a operaţiunilor de inventariere. Tot comisiei centrale îi revine misiunea de a prezenta conducerii rezultatele inventarierii, cu propuneri corespunzătoare de soluţionare a diferenţelor şi de înlăturare a oricăror abateri.

Comisiile de inventariere poartă întreaga răspundere pentru efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere în conformitate cu prevederile legale în vigoare, dar şi în conformitate cu instrucţiunile scrise, adaptate la specificul unităţii, pe care conducerea are obligaţia expresă să le elaboreze şi să le transmită comisiilor.

Pentru desfăşurarea în bune condiţii a operaţiunilor de inventariere, în comisii vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică şi tehnică, competente în identificarea exactă a valorilor ce se inventariază, în determinarea corespunzătoare a cantităţilor, aprecierea stărilor calitative, verificarea preţurilor de înregistrare şi îndeosebi în evaluarea elementelor patrimoniale conform noilor cerinţe impuse de actualul sistem contabil al întreprinderii. Evident, în cazul unor sarcini urgente sau de mare volum, în comisiile sau subcomisiile de inventariere pot fi numite şi alte persoane din unitate, în mod similar, la unităţile economice care au compartimente proprii de control financiar de gestiune, operaţiunile de inventariere se realizează în mod prioritar cu ajutorul angajaţilor din aceste compartimente. La celelalte unităţi, care nu au organe proprii de control gestionar, comisiile de inventariere vor fi alcătuite din personal de specialitate din compartimentele economice, operative, tehnice sau administrative. Merită reţinut şi faptul că numărul şi structura comisiilor de inventariere se stabileşte în funcţie de necesităţile concrete ale unităţii, avându-se în vedere mărimea acesteia, numărul gestiunilor şi caracterul lor, particularităţile elementelor de activ şi de pasiv, dispersarea teritorială a subunităţilor etc.

în legătură cu modul de constituire a comisiilor şi subcomisiilor de inventariere trebuie respectate câteva cerinţe obligatorii. Ca regulă generală, o persoană nu poate efectua inventarieri consecutive la aceeaşi gestiune; fac excepţie unităţile patrimoniale mici, care au un număr redus de salariaţi. De asemenea, din comisiile numite pentru inventarierea unui compartiment economic sau unui depozit nu pot face parte gestionarii depozitului respectiv,

şeful compartimentului supus inventarierii şi nici contabilii care ţin evidenţa compartimentului sau gestiunii în cauză.

Merită a fi subliniat şi faptul că membrii comisiilor de inventariere, odată numiţi, nu pot fi înlocuiţi sau revocaţi decât în cazuri bine justificate şi numai prin decizie scrisă emisă de către cei care i-au desemnat.

Prin urmare, pregătirea unei acţiuni de inventariere începe în momentul emiterii deciziei prin care se stabileşte componenţa comisiei, responsabilul acesteia, obiectul inventarierii, data începerii şi terminării lucrărilor. Pentru asigurarea caracterului inopinat al verificării, decizia de inventariere se înmânează responsabilului comisiei, personal de către conducătorul unităţii. După primirea deciziei, responsabilul comisiei ridică sub semnătură listele de inventariere, vizate şi parafate de către conducătorul compartimentului financiar-contabil, iar apoi, pe drumul şi în timpul cel mai scurt, comisia se deplasează la sediul gestiunii sau compartimentului ce urmează a fi inventariat, unde comunică gestionarului sau şefului de compartiment dispoziţia primită, trecând imediat la adoptarea celorlaltor măsuri pregătitoare sau, mai exact spus, a măsurilor organizatorice ce preced inventarierea fizică propriu-zisă.

în cazul în care gestionarul lipseşte, comisia de inventariere aplică sigiliul şi comunică situaţia conducerii unităţii. Aceasta are obligaţia să înştiinţeze imediat, în scris, pe gestionar despre inventarierea dispusă, indicând locul, ziua şi ora fixate pentru începerea lucrărilor. Dacă gestionarul nu se prezintă şi nu trimite un reprezentant legal al său, inventarierea se va efectua de către comisia de inventariere în prezenţa altei persoane, desemnată prin decizie scrisă de conducerea unităţii, persoană care are rolul să-l reprezinte pe gestionar.

4.3.4. Măsuri organizatorice ce preced inventarierea propriu-zisă

în vederea bunei desfăşurări a operaţiunilor de inventariere, conducerea unităţii (administratori, ordonatori de credite sau alte persoane care au obligaţia gestionării patrimoniului) trebuie să adopte măsuri corespunzătoare pentru crearea unor condiţii optime de lucru comisiilor de inventariere. Potrivit normelor în vigoare[38] aceste măsuri se referă la următoarele aspecte:

[38] A se vedea Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.753/2004, pct. 8.

a) organizarea depozitării valorilor materiale grupate pe sortimente şi pe tipodimensiuni, codificarea acestora si întocmirea etichetelor de raft;
b) ținerea şi aducerea la zi a evidențelor tehnico-operative la gestiunile de valori materiale, precum şi a celor contabile şi efectuarea lunară a confruntării datelor între aceste evidențe;
c) participarea la lucrările de inventariere a întregii comisii desemnate prin decizie scrisă;
d) asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (cali tate, sortiment, preț etc.) a unor persoane competente din unitate sau din afara acesteia, la solicitarea responsabilului comisiei de inventariere, persoane care au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;
e) dotarea gestiunii inventariate cu aparate şi instrumente adecvate şi în număr suficient pentru măsurare şi cântărire, precum şi cu mijloace de identificare (cataloage, mostre, sonde etc.);
f) înzestrarea comisiei de inventariere cu formularele şi rechizitele necesare, cu mijloace tehnice de calcul şi de sigilare a spațiilor inventariate;
g) asigurarea respectării de către comisie a normelor de protecție a muncii;
h) asigurarea securității uşilor, ferestrelor, porților de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Pe de altă parte, înainte de începerea inventarierii propriu-zise, comisia de inventariere desemnată trebuie să adopte o suită de măsuri organizatorice specifice, dintre care cele mai importante privesc sigilarea spațiilor gestiunii, luarea unei declarații scrise de la gestionar, vizarea documentelor de evidență operativă la nivelul ultimei înregistrări, verificarea aparatelor de măsură şi control, ridicarea numerarului nedepus la casierie şi a documentelor nepre-date la contabilitate.

Operațiunile de sigilare au în vedere, în primul rând, căile secundare de acces în spațiile gestiunii, încăperile auxiliare care au ieşiri separate, precum şi încăperile situate în alte localuri. Ori de câte ori bunurile şi valorile ce urmează a fi inventariate, gestionate de aceeaşi persoană, sunt depozitate în locuri diferite, aceste locuri trebuie identificate înainte de începerea operațiunilor propriu-zise şi sigilate în starea în care se află. Sigilarea se face în prezența gestionarului şi se consemnează într-un proces-verbal în care se indică obligatoriu data, ora şi spațiul sigilat. Face excepție uşa

principală de acces sau încăperea în care începe inventarierea, care se sigilează numai la terminarea programului zilnic, dacă inventarierea nu se termină într-o singură zi. Şi această operaţiune se consemnează în procesul-verbal, în continuarea celor anterioare. La fel se procedează şi în ziua următoare consemnându-se cronologic toate operaţiunile de desigilare şi resigilare, până la încheierea lucrărilor. Pe toată durata inventarierii sigiliul se păstrează de către responsabilul comisiei, iar procesele-verbale de sigilare-desigilare se semnează atât de comisia de inventariere, cât şi de gestionar, în toate cazurile în care se întrerup operaţiunile de inventariere şi se părăseşte gestiunea (la terminarea programului zilnic sau în alte împrejurări), la reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliile sunt intacte. Dacă sigiliile prezintă urme de violare, acest fapt se va consemna în procesul-verbal de sigilare-desigilare, va fi sesizată conducerea unităţii şi eventual organele de urmărire penală, iar comisia nu va pătrunde în localul respectiv decât în prezenţa sau cu avizul organelor menţionate mai sus.

Se menţionează şi faptul că documentele întocmite de către comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în dulapuri sau fisete încuiate şi sigilate după aceeaşi procedură ca şi căile de acces.

Declaraţia luată gestionarului înainte de începerea inventarierii propriu-zise are un pronunţat caracter asigurativ, urmărind în fapt să prevină apariţia unor neclarităţi ulterioare şi evitarea unor dificultăţi în stabilirea exactă a situaţiei gestiunii, în această declaraţie scrisă gestionarul trebuie să menţioneze anticipat o serie de aspecte concrete, cum sunt:

a) dacă deţine bunuri sau valori ce aparţin altor unităţi sau gestiuni, primite cu sau fără documente justificative;
b) dacă are cunoştinţă (sub aspect cantitativ ori valoric) de existenţa vreunui plus sau minus în gestiunea sa;
c) dacă a primit sau eliberat bunuri din gestiune fără documente legale;
d) dacă deţine bunuri sosite şi nerecepţionate încă sau bunuri pentru care a întocmit documentele de ieşire din gestiune, dar care nu au fost efectiv livrate; este de observat că asemenea bunuri ar apărea ca plusuri de inventar;
e) dacă deţine documente de primire sau eliberare care nu au fost operate în evidenţele gestiunii sau care nu au fost predate la con tabilitate;
f) dacă detine numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea oficială a bunurilor gestionate şi nedepuse la casierie;

g) dacă mai are bunuri sau valori depozitate în alte locuri decât încăperile sau spațiile sigilate.

De asemenea, în declarația sa, gestionarul va trebui să menționeze care sunt ultimele documente de intrare şi respectiv de ieşire a bunurilor din gestiune (felul documentului, numărul si data), în felul acesta comisia de inventariere previne orice tentativă a gestionarilor de a împiedica efectuarea unui control exact si exigent. Declarația se datează şi se semnează de gestionarul care răspunde de gestiunea valorilor inventariate, precum şi de către comisia de inventariere, care atestă că declarația a fost dată în fața sa.

Semnarea documentelor de evidență operativă la nivelul ultimelor înregistrări semnifică de fapt sistarea operațiunilor de primire si eliberare de bunuri din gestiunile inventariate, în acest scop, comisia de inventariere vizează documentele care privesc intrări sau ieşiri de valori materiale (existente în gestiune, dar neînregistrate), dispune înregistrarea lor în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea. Evident, fişele de magazie se barează la acest nivel şi se menționează în ele data la care s-au inventariat valorile consemnate. La gestiunile comerciale cu amănuntul (care folosesc metoda de evidență global-valorică) sunt necesare şi alte operațiuni, dar asupra acestora vom reveni mai târziu.

Verificarea aparatelor de măsură sau de cântărire nu implică neapărat un control fizic al exactității acestora, ci mai degrabă constatarea stării lor de funcționare şi a faptului dacă ele au fost verificate şi atestate oficial, în cadrul termenelor prevăzute de lege, de către organele de metrologie.

Organizarea şi desfăşurarea operațiunilor de inventariere a patrimoniului şi îndeosebi a gestiunilor de valori materiale are şi alte implicații. Astfel, pentru desfăşurarea corespunzătoare a lucrărilor este indicat, în măsura în care acest lucru este posibil, să se sisteze toate operațiunile de predare-primire a bunurilor supuse inventarierii, evident, după ce în prealabil au fost luate măsuri adecvate pentru a nu se stânjeni procesul normal de activitate sau livrările către clienți. Asta înseamnă aprovizionarea din timp a secțiilor de producție cu materialele necesare, formarea loturilor pentru comenzile scadente sau în pragul scadenței etc.

Există însă împrejurări sau situații în care suspendarea completă a operațiunilor de preluare ori de eliberare a bunurilor este practic imposibilă sau ar crea întreprinderii importante neajunsuri. Pentru asemenea cazuri, normele în vigoare recomandă crearea unor zone tampon, în care să se

depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care urmează să se facă eliberări. Operațiunile respective se vor efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele întocmite „primit sau eliberat în timpul inventarierii". Rolul acestor precauții este de a se evita inventarieri duble sau omisiuni. Alte soluții asemănătoare pot fi aplicate, de exemplu, în cazul inventarierilor impuse de înlocuirea gestionarilor. Dacă este vorba de gestiuni mari, organizate pe depozite distincte, şi dacă acestea deservesc un important segment de piață, conducerea întreprinderii poate dispune ca gestionarul primitor să poată vinde, în cadrul unui orar special (zilnic între anumite ore dinainte stabilite) din mărfurile deja preluate. Evident, vânzările se pot face numai din magazii ori depozite complet inventariate, asupra cărora gestionarul predător nu mai are o responsabilitate directă.

Fără îndoială, cazurile sau exemplele menționate mai sus trebuie tratate ca excepții de la regula generală, potrivit căreia, în timpul şi pe durata inventarierii, unitatea sau gestiunea este considerată închisă, fiind interzis accesul în local sau în spațiile respective a persoanelor străine de operațiunile de inventariere. Potrivit uzanțelor şi normelor în vigoare, dreptul de a intra într-o gestiune inventariată revine numai conducătorului unității, membrilor comisiei centrale de inventariere şi şefului compartimentului de control gestionar care, în cadrul atribuțiilor de control ierarhizat, au sarcini de îndrumare şi supracontrol. în cazuri particulare şi precis delimitate pot dobândi acest drept organele de control ale Ministerului Finanțelor Publice, membrii compartimentelor de control ale forurilor ierarhice, organele de urmărire sau de cercetare penală, dar numai în măsura în care acestea au misiuni exprese în legătură cu controlul gestiunilor inventariate.

în sfârşit, un ultim aspect ce merită a fi subliniat este acela că, pe toată durata inventarierii, programul de lucru şi perioada inventarierii vor fi afişate la loc vizibil.

4.3.5. Efectuarea inventarierii propriu-zise

în esența ei, inventarierea propriu-zisă constă în identificarea exactă a elementelor de activ şi de pasiv, stabilirea stocurilor faptice sau a soldurilor valorice şi înscrierea lor în documente oficiale. Ca regulă generală, inventarierea se efectuează la locurile de depozitare, de păstrare sau de folosință a bunurilor sau valorilor şi în prezența gestionarului care răspunde de inte-

gritatea lor. Subliniem încă o dată faptul că, deşi nu face parte din comisia de inventariere, prezența gestionarului la lucrările acesteia este obligatorie. Dacă, din motive întemeiate, gestionarul nu poate participa la inventariere, el poate delega un reprezentant al său care să îl înlocuiască, în caz contrar, inventarierea se va efectua în prezența unui delegat neutru sau a unei comisii numită prin decizia conducătorului unității, care au sarcina expresă să-l reprezinte pe gestionar.

în cazul bunurilor corporale (imobilizări, stocuri) stabilirea stocurilor faptice se realizează prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. în cazul celorlalte elemente patrimoniale (îndeosebi pentru disponibilitățile aflate în conturi la bănci, creanțe, datorii si orice alte decontări) inventarierea constă de fapt într-o minuțioasă verificare a sumelor ce constituie soldurile conturilor în cauză şi confruntarea acestora cu documente externe (extrase de cont), astfel încât respectivele solduri să exprime cât mai fidel realitatea.

Evident, stabilirea stocurilor faptice sau a soldurilor reale ridică o diversitate de probleme, care trebuie avute în vedere de către comisiile de inventariere şi de cei care asigură apoi valorificarea inventarelor. Astfel, în cazul unor bunuri cu caracteristici specifice (cum sunt lichidele în butoaie, produsele depozitate în vrac, fierul-beton, materialele şi produsele agricole etc.) determinarea cantităților se poate face pe bază de calcule tehnice, având-du-se în vedere volumul acestora si greutatea lor specifică sau greutatea hectolitrică. în acest fel se evită nu numai importantele cheltuieli care ar fi necesitate de inventarierea lor prin transvazare, măsurare sau cântărire efectivă, dar şi degradarea bunurilor respective prin manipulări suplimentare şi inutile. Se impune precizarea că, în toate aceste cazuri, comisiile de inventariere au obligația de a consemna în documente modul în care s-a făcut inventarierea, relațiile de calcul aplicate şi datele tehnice care au stat la baza calculelor.

Sunt necesare şi alte precizări. De exemplu, la lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare este obligatorie verificarea conținutului vaselor prin scoaterea de probe, iar compoziția, densitatea ori alte caracteristici ale lichidelor se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz. Sau, bunurile cu grad ridicat de perisabilitate se inventariază cu prioritate pentru a putea fi trecute imediat în consum sau la vânzare. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac numai prin sondaj, iar acest lucru se va menționa şi în listele de inventariere. Bunurile aflate la data inventarierii asupra angajaților

(echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază şi se trec în liste separate, specificându-se obligatoriu persoanele care răspund de păstrarea sau utilizarea lor. Dacă evidenţierea acestora se face pe formaţii de lucru sau locuri de muncă, bunurile respective vor fi centralizate şi comparate cu datele din evidenţele tehnico-operative, precum şi cu cele din contabilitate. De asemenea, trebuie respectată regula potrivit căreia produsele aflate în expediţie se inventariază de către unităţile patrimoniale furnizoare (care le înscriu în listele de inventariere separate), iar bunurile în curs de aprovizionare se inventariază de unităţile cumpărătoare. Se menţionează şi faptul că bunurile proprietate publică date în administrarea regiilor autonome se inventariază şi se evidenţiază în mod distinct în patrimoniul acestora.

Ca principiu, inventarierea patrimoniului se face pe gestiuni, pe locuri de depozitare, pe categorii de bunuri şi în funcţie de regimul juridic al acestora. Bunurile inventariate se înscriu imediat în listele de inventariere. Comisia are obligaţia să controleze toate locurile în care pot exista bunuri supuse inventarierii, în legătură cu întocmirea listelor de inventariere sunt necesare câteva precizări.

în primul rând, se întocmesc liste de inventariere pentru bunurile şi valorile aparţinând unităţii patrimoniale şi care sunt în perfectă stare calitativă. Pentru bunurile deteriorate (total sau parţial), depreciate sau inutilizabile, pentru cele fără mişcare sau greu vandabile, pentru comenzile în curs, abandonate sau sistate, precum şi pentru creanţele şi obligaţiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere separate, în vederea evaluării lor după alte norme decât cele aplicabile în mod curent.

De asemenea, se întocmesc liste de inventariere separate pentru bunurile aparţinând altor unităţi patrimoniale, cum sunt cele închiriate, în leasing, în custodie, primite spre prelucrare ori pentru vânzare în consignaţie. Listele de inventariere cuprinzând bunuri în custodie vor conţine obligatoriu informaţii cu privire la documentele de livrare, actele de custodie (numărul şi data acestora), precum şi orice alte informaţii utile, în cazul inventarierilor de sfârşit de an, câte un exemplar din aceste liste se trimite şi persoanei juridice sau fizice deţinătoare, în termen de cel mult 15 zile de la terminarea inventarierii. Proprietarii respectivelor bunuri au obligaţia să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile de la primirea listelor. Neconfirmarea în acest termen echivalează cu recunoaşterea tacită a exactităţii datelor consemnate în listele trimise. Dacă sunt nepotriviri semnalate de proprietar, unitatea care deţine temporar acele bunuri are obligaţia să le clarifice şi apoi să comunice titularului constatările sale în 5 zile de la primirea sesizării.

Creanțele şi obligațiile față de terți sunt supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanțe şi datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi sau pe baza punctajelor reciproce, în funcție de necesități. Nerespectarea acestei proceduri şi mai ales refuzul de confirmare constituie abateri de la normele de inventariere si se sancționează ca atare, în cazurile în care unitățile patrimoniale efectuează decontarea creanțelor şi obligațiilor reciproce pe bază de conturi sau deconturi externe periodice (care, potrivit uzanțelor, urmează a fi confirmate de către partenerii externi), aceste documente țin locul extraselor de cont confirmate.

Pentru celelalte elemente patrimoniale, de activ sau de pasiv, la inventarierea anuală se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru bunurile aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor ataşa la listele de inventariere după primirea confirmării.

Am convenit anterior că inventarierea faptică a patrimoniului din unități se materializează prin înscrierea valorilor inventariate în documente oficiale, care sunt **listele de inventariere.** Acestea se completează cu cerneală sau cu pix, fără spații (rânduri) libere şi fără ştersături sau modificări, în urma verificării efective a existenței fizice a fiecărui bun inventariat. Pentru inventarierea elementelor patrimoniale ce nu reprezintă valori materiale este suficientă prezentarea lor în situații analitice distincte, care urmează a fi totalizate si care trebuie să justifice soldul conturilor sintetice în care sunt cuprinse. Acestea se vor prelua în centralizatorul listelor de inventariere.

In condițiile actualului sistem contabil românesc, întemeiat pe principii unanim acceptate în întreaga lume, pe reguli şi metode ferme de evidență, evaluare şi calcul, se impune utilizarea unor modele diferite de liste de inventariere, care să țină cont de toate obiectivele inventarierii patrimoniului şi de toate elementele ce trebuie determinate cu această ocazie. Normele noastre metodologice au încercat să răspundă acestor cerințe, recomandând utilizarea a cel puțin trei modele de liste de inventariere, astfel:

a) *Pentru gestiunile cu evidență global-valorică* (specifice comerțului cu amănuntul), în cazul cărora contabilitatea nu poate furniza o situație analitică pe fiecare sortiment, la inventariere nu pot rezulta diferențe cantitative în plus sau în minus. Eventualele diferențe de inventar se pot determina numai în final, prin compararea soldului valoric global al gestiunii (furnizat de contabilitate) cu totalul valoric al listelor de inventariere. Dar, operațiunea

de inventariere poate identifica unele bunuri (în cazurile cele mai frecvente) care au suferit anumite deprecieri şi prin urmare ele trebuie evaluate în inventar la o valoare mai mică decât cea contabilă.

Pentru satisfacerea unor asemenea exigenţe, listele de inventariere utilizate în cazul gestiunilor global-valorice trebuie să ofere mai întâi posibilitatea determinării exacte a stocurilor faptice (existente în gestiune la data inventarierii) evaluate la valoarea lor contabilă (adică la preţurile de înregistrare în contabilitate) şi, în al doilea rând, a valorii de inventar (actuale) a stocurilor inventariate, precum şi a diferenţei dintre cele două valori, în prezent, pentru inventarierea gestiunilor cu evidenţă global-valorică, Ministerul Finanţelor Publice[39] recomandă utilizarea listelor de inventariere cod 14-3-12/a.

Conţinutul minimal obligatoriu de informaţii al formularului este următorul:

- denumirea formularului;
- data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- denumirea unităţii;
- gestiunea;
- locul de depozitare;
- numărul curent;
- denumirea bunurilor inventariate;
- unitatea de măsură; cantitatea;
- preţul unitar de înregistrare în contabilitate;
- valoarea contabilă;
- valoarea de inventar;
- deprecierea: valoarea, motivul;
- comisia de inventariere: numele şi prenumele, semnătura;
- gestionarul şi gestionarul primitor (în cazul predării-primirii ges tiunii): numele şi prenumele, semnătura;
- contabilitate: numele şi prenumele, semnătura.

Aceste liste servesc ca document pentru inventarierea mărfurilor, ambalajelor şi altor materiale aflate în unităţile cu amănuntul, dar nu numai la aceste tipuri de unităţi. Ele folosesc pentru stabilirea plusurilor sau minusurilor valorice din gestiunile inventariate, ca document justificativ pentru

[39] A se vedea Norme privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. l .753/2004 (anexă).

înregistrarea acestor diferențe în evidențele operative ale gestiunilor şi în contabilitate, ca bază pentru întocmirea registrului-inventar şi ca document de fundamentare pentru calculul provizioanelor pentru deprecieri.

Asemenea liste se întocmesc în două exemplare la locurile de depozitare, pe gestiuni si conturi de materiale, mărfuri şi ambalaje, şi se semnează de membrii comisiei de inventariere, de gestionar şi de contabilul care ține evidența gestiunii, în cazul predării-primirii gestiunii, listele de inventariere se întocmesc în trei exemplare, dintre care un exemplar la gestionarul predător, un exemplar la gestionarul care primeşte gestiunea, iar un exemplar la contabilitate.

Pentru bunurile deteriorate total sau parțial, degradate, precum şi pentru cele fără mişcare sau cele care nu mai pot fi valorificate se întocmesc liste de inventariere separate.

în cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de toți gestionarii sau de persoanele care au calitatea de gestionar, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de persoana (persoanele) care predă (predau) gestiunea, cât şi de gestionarul (gestionarii) care primeşte (primesc) gestiunea.

Pentru bunurile aflate în ambalaje originale intacte, lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare sau mărfurile în vrac etc., a căror inventariere prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, în listele de inventariere se menționează modul în care s-a făcut inventarierea şi datele tehnice care stau la baza calculelor.

în listele de inventariere se înscriu stocurile faptice stabilite de comisia de inventariere prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

Datele privind bunurile inventariate se înscriu în listele de inventariere imediat după determinarea cantităților inventariate, în ordinea în care ele au fost grupate, ținându-se seama de dimensiunile şi unitățile de măsură cu care figurează în evidența de la locurile de depozitare şi în contabilitate.

Evaluarea stocurilor faptice în h'stele de inventariere se face cu aceleaşi prețuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate.

înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea stocului faptic valoric al bunurilor inventariate cu soldul scriptic din contabilitate se procedează la o verificare amănunțită a exactității tuturor evaluărilor, calculelor, totalizărilor şi înregistrărilor din contabilitate şi din evidența de la locurile de depozitare. Greşelile identificate cu această ocazie trebuie corectate înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii.

Circuitul unor astfel de liste este următorul:

- la gestionar, pentru semnarea fiecărei file a listei, menționând pe ultima filă a listei că toate cantitățile au fost stabilite în prezența sa, că bunurile respective se află în păstrarea şi răspunderea sa, că nu mai are bunuri care nu au fost supuse inventarierii, precum şi faptul că prețurile, cantitățile, calitățile şi unitățile de măsură au fost stabilite în prezența sa şi nu are obiecțiuni de făcut;
- la membrii comisiei de inventariere, pentru semnarea fiecărei file a listei, calcularea listelor de inventariere, întocmirea recapitulației listelor de inventariere, stabilirea minusurilor sau a plusurilor valo rice, stabilirea perisabilităților, conform dispozițiilor legale, în cadrul procesului-verbal al rezultatelor inventarierii;
- la compartimentul financiar-contabil unde se efectuează confrun tarea dintre raportul de gestiune predat la contabilitate şi valoarea totală a inventarului faptic; totodată se iau măsuri pentru corecta determinare a valorii deprecierilor constatate şi înregistrarea în contabilitate a provizioanelor pentru depreciere;
- la conducătorul compartimentului financiar-contabil şi la oficiul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degra dării, deteriorării bunurilor, numele persoanelor vinovate şi cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii pentru avizarea propu nerilor făcute de comisia de inventariere;
- la conducătorul unității, împreună cu procesele-verbale sus menționate, pentru a decide asupra soluționării propunerilor făcute.

După parcurgerea acestui circuit, listele de inventariere se arhivează la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1) şi la compartimentul de verificări gestionare (exemplarul 2).

b) *La gestiunile cu evidență cantitativ-valorică* lucrurile sunt ceva mai complexe. Pentru aceste gestiuni contabilitatea tine o evidență analitică foarte riguroasă, pe fiecare sortiment, atât din punct de vedere cantitativ, cât şi valoric. Drept urmare, la inventarierea bunurilor din aceste gestiuni, pot fi întâlnite patru situații diferite, după cum urmează:

- bunuri la care nu se înregistrează diferențe cantitative în plus sau în minus şi nici deprecieri ale valorii lor;
- bunuri la care se constată plusuri sau minusuri cantitative, dar care nu sunt afectate de deprecieri sau degradări;

- bunuri la care nu se constată diferențe cantitative în plus sau în minus, dar care sunt depreciate sau degradate (total sau parțial);
- bunuri la care se înregistrează atât diferențe cantitative în plus sau în minus, cât şi deprecieri sau degradări care le afectează valoarea actuală.

Evident, fiecare dintre aceste situații trebuie tratată şi înregistrată în mod diferit în documentele de inventariere, în acest scop, vom utiliza două modele diferite de liste de inventariere (liste model simplificat cod 14-3-12/b şi liste model centralizator cod 14-3-12).

Practic, pentru inventarierea propriu-zisă a gestiunilor cu evidență cantitativ-valorică se utilizează mai întâi listele de inventariere model simplificat (cod 14-3-12/b), care cuprind numai denumirea sau codul bunurilor şi inventarul faptic (cantitatea inventariată).

Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului, model centralizator, este următorul:

- denumirea formularului;
- data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- denumirea unității;
- gestiunea; locul de depozitare;
- numărul curent;
- denumirea bunurilor inventariate;
- codul sau numărul de inventar;
- unitatea de măsură;
- cantități: stocuri faptice, stocuri scriptice, diferențe în plus, diferențe în minus;
- prețul unitar;
- valoarea contabilă: valoarea, diferențe în plus, diferențe în minus;
- valoarea de inventar;
- deprecierea: valoarea, motivul;
- comisia de inventariere: numele şi prenumele, semnătura;
- contabilitate: numele şi prenumele, semnătura.

Acest model de liste de inventariere servește ca document pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile unității şi pentru stabilirea lipsurilor şi plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri materiale) şi a altor valori (elemente de trezorerie etc.). Ele folosesc ca document justificativ pentru înregistrarea acestor diferențe în evidențele operative ale gestiunilor şi în contabilitate, ca bază pentru întocmirea registrului-inventar şi ca document de

fundamentare pentru calculul provizioanelor pentru deprecieri, precum şi ca document centralizator al operaţiunilor de inventariere.

Listele de inventariere se întocmesc într-un exemplar, la locurile de depozitare, anual sau în situaţiile prevăzute de dispoziţiile legale, de comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile unităţii şi separat pentru cele aparţinând altor unităţi, aflate asupra personalului unităţii la data inventarierii, primite pentru prelucrare etc., şi se semnează de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar, în cazul bunurilor primite în custodie şi/sau consignaţie, pentru prelucrare etc., se întocmeşte în două exemplare, iar copia se înaintează unităţii în a cărei evidenţă se află bunurile respective.

în cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de către toţi gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de persoana care predă gestiunea, cât si de gestionarul care primeşte gestiunea.

în listele de inventariere a bunurilor aflate în ambalaje originale intacte, a lichidelor a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare sau a materialelor de masă, în vrac etc., a căror inventariere prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante ori ar conduce la degradarea bunurilor respective, se vor ataşa notele de calcul privind inventarierea, precum şi datele tehnice care au stat la baza calculelor.

Materiile prime, materialele, prefabricatele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secţiile de producţie şi nesupuse prelucrării, se înscriu separat în listele de inventariere.

Materialele, obiectele de inventar, produsele finite şi ambalajele se înscriu în listele de inventariere pe feluri, indicându-se codul, unitatea de măsură, unii indici calitativi (tărie alcoolică, grad de umiditate la cereale etc.).

Listele de inventariere întocmite pentru bunurile aparţinând altor unităţi trebuie să conţină, pe lângă elementele comune (felul materialului sau produsul finit, cantitatea, valoarea etc.), numărul şi data actului de predare-primire.

Pentru stocurile fără mişcare, de calitate necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată, se întocmesc liste de inventariere separate, la care se anexează procesele-verbale în care se arată cauzele nefolosirii, caracterul şi gradul deteriorării sau deprecierii, dacă este cazul, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum şi persoanele vinovate, după caz.

Constatările făcute se soluţionează de conducerea unităţii în conformitate cu dispoziţiile legale.

Circuitul unor astfel de liste este următorul:

- la comisia de inventariere, pentru stabilirea minusurilor, plusurilor si a deprecierilor constatate la inventar, precum şi pentru consem narea în procesul-verbal a rezultatelor inventarierii;
- la gestionar, prin semnarea fiecărei file, menţionând pe ultima filă a listei de inventariere că toate cantităţile au fost stabilite în prezenţa sa, că bunurile respective se află în păstrarea şi răspun derea sa;
- la compartimentul financiar-contabil, pentru calcularea diferenţelor valorice si semnarea listei de inventariere privind exactitatea sol dului scriptic, precum şi pentru verificarea calculelor efectuate;
- la conducătorul compartimentului financiar-contabil şi la comparti mentul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării sau deteriorării bunurilor, inclusiv persoanele vinovate, precum şi cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii pentru avizarea propunerilor făcute de comisia de inventariere;
- la conducătorul unităţii, împreună cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru a decide asupra soluţionării propunerilor fă cute;
- la unitatea căreia îi aparţin valorile materiale primite în custodie, pentru prelucrare etc., în scopul comunicării eventualelor nepo triviri (exemplarul 2).

Arhivarea listelor de inventariere se face la compartimentul financiar-contabil.

în funcţie de integritatea bunurilor inventariate (existenţa ori inexis-tenţa unor plusuri sau minusuri cantitative) şi de starea lor calitativă (nede-preciate ori depreciate) vom avea de rezolvat problemele specifice fiecăreia dintre cele patru situaţii prezentate de noi anterior, astfel:

^> în primul caz, dacă nu se constată diferenţe cantitative în plus ori în minus şi nici deprecieri valorice ale bunurilor, inventarierea este practic încheiată. Documentul de bază al inventarierii rămâne, în acest caz, lista de inventariere model simplificat (cod 14-3-12/b). în toate celelalte situaţii, adică ori de câte ori apar diferenţe, indi-ferent de natura acestora, bunurile inventariate şi înscrise iniţial în liste model simplificat se preiau în liste centralizatoare (cod 14-3-12), care sunt liste mult mai complexe, reprezentând în fapt documente de calcul, şi care cuprind atât elementele cantitative şi

cele valorice (din contabilitate şi din inventar), cât şi valoarea actuală şi cea contabilă a elementelor inventariate. Utilizarea listelor centralizatoare trebuie să satisfacă cerinţele impuse de celelalte trei situaţii, după cum urmează:

^ Cea de a doua situaţie avea în vedere cazurile în care inventarierea constată la unele sortimente plusuri sau minusuri cantitative, fără a constata însă şi deprecieri valorice, în asemenea cazuri, respectivele sortimente se preiau din listele de inventariere model simplificat în h'stele centralizatoare, în care se face calculul diferenţelor cantitative şi valorice în plus sau în minus. Evident, se completează numai prima parte a listelor cod 14-3-12. în felul acesta, h'sta de inventariere centralizatoare devine o *situaţie comparativă de gestiune* care va folosi ulterior pentru efectuarea compensărilor între minusurile şi plusurile de inventar, pentru calculul eventualelor perisabilităţi, iar în final, pentru înregistrarea plusurilor şi imputarea lipsurilor efective.

^ într-o a treia situaţie ne refeream la cazurile în care, la inventarierea gestiunilor cu evidenţă cantitativ-valorică, nu se constată diferenţe cantitative (în plus sau în minus), dar unele sortimente au suferit deprecieri calitative care determină comisia de inventariere să atribuie respectivelor bunuri valori inferioare celor înregistrate în contabilitate. Respectivele sortimente se preiau în liste centralizatoare, unde se înscrie valoarea contabilă şi cea de inventar, calculându-se pe baza lor valoarea deprecierilor, în funcţie de motivul deprecierii se va hotărî care este regimul acestor deprecieri, respectiv dacă sunt imputabile sau dacă fac obiectul constituirii unor provizioane pentru deprecieri.

^ Cea de a patra situaţie priveşte sortimentele de bunuri la care se înregistrează atât diferenţe cantitative (în plus sau în minus), cât şi deprecieri ale stocurilor inventariate.

4.3.6. Tehnici specifice de inventariere a diferitelor elemente patrimoniale

Elementele patrimoniale ale agenţilor economici, dar şi ale unităţilor cu scop nelucrativ, prezintă o mare diversitate nu numai din punctul de vedere al conţinutului material, dar şi sub aspectul regimului lor economic

şi juridic, al destinaţiei pe care o au şi al rolului pe care îl îndeplinesc în cadrul proceselor economice. Cele mai multe dintre acestea sunt bunuri concrete de natura imobilizărilor corporale (mijloace fixe, terenuri şi amenajări de terenuri) sau de natura stocurilor (materii prime, materiale şi furnituri consumabile, piese de schimb, combustibili, obiecte de inventar, echipament de protecţie şi de lucru, cazarmament, baracamente şi amenajări provizorii, furaje, seminţe şi materiale de plantat, semifabricate din producţie proprie, produse finite şi reziduale, animale şi păsări, mărfuri, ambalaje de circulaţie si altele de natura acestora).

Alte elemente patrimoniale îmbracă formă bănească, reprezentând numerar si alte valori gestionate în casierie (timbre fiscale şi poştale, bilete de odihnă si de tratament, tichete şi bilete de transport) sau disponibilităţi în conturile deschise la bănci (inclusiv acreditivele şi avansurile de trezorerie). Celelalte componente ale patrimoniului pot reprezenta imobilizări necorporale şi financiare, titluri şi drepturi de creanţă, efecte comerciale, capitaluri proprii, fonduri şi finanţări, obligaţii de plată şi alte datorii, decontări şi regularizări, provizioane de diverse tipuri.

în aceste condiţii, inventarierea patrimoniului din unităţi presupune adoptarea unor tehnici specifice de lucru, adecvate sectorului de activitate şi diferitelor categorii de elemente patrimoniale, după cum urmează:

A. Inventarierea activelor imobilizate şi a imobilizărilor în curs de execuţie

în acest caz inventarierea presupune o constatare efectivă, la faţa locului, pentru fiecare obiect în parte. Dar, operaţiunile sunt mult uşurate prin modul de organizare a sistemelor de evidenţă, din cel puţin două puncte de vedere. Mai întâi, evidenţa operativă a imobilizărilor corporale de natura mijloacelor fixe (numite în continuare mijloace fixe) se ţine pe locuri de folosinţă (cu ajutorul formularului tipizat „Fişa mijlocului fix"), iar fiecare obiect se identifică prin numărul său de inventar. Se menţionează şi faptul că, în cazul mijloacelor fixe complexe, fiecare obiect component are un număr de inventar distinct, în al doilea rând, pentru o însemnată parte dintre activele imobilizate (îndeosebi pentru clădiri şi construcţii, terenuri, brevete, licenţe, mărci de fabrică sau de comerţ, creanţe imobilizate etc.), unităţile patrimoniale deţin titluri de proprietate si alte documente ce atestă apartenenţa lor.

Utilizarea documentelor existente deja în unitate în sprijinul operaţiunilor de inventariere este practic obligatorie. Astfel, Fişele mijloacelor

fixe se întocmesc periodic de către compartimentul financiar-contabil, pe categorii de mijloace, după care se predau responsabililor cu mijloacele fixe din secţii, ateliere, servicii, laboratoare etc. Aceştia operează în cursul anului, pe baza documentelor de mişcare, toate intrările (în negru sau cu semnul plus) şi toate ieşirile (în roşu sau cu semnul minus), astfel încât la sfârşitul fiecărei luni să poată fi stabilit cu uşurinţă soldul valoric scriptic al mijloacelor fixe existente în gestiune.

La finele anului, sau la alte date fixate pentru inventar, fişele mijloacelor fixe se predau comisiei de inventariere pentru consemnarea situaţiei efective, într-un asemenea moment, comisia de inventariere are posibilitatea să confrunte situaţia faptică constatată cu situaţia scriptică şi să determine eventualele diferenţe. Dacă în urma acestei comparaţii comisia constată existenţa unor nepotriviri, va consemna plusurile sau minusurile de inventar în coloanele rezervate din formular, iar pe ultimul rând va stabili soldul valoric al mijloacelor fixe la data inventarului. Concomitent, plusurile şi minusurile de mijloace fixe se înscriu în liste obişnuite de inventar, separat pe categorii de mijloace fixe, liste care vor fi prelucrate apoi (prin intermediul listelor de inventariere centralizatoare) pentru stabilirea rezultatelor finale ale inventarierii patrimoniului.

Mijloacele fixe care, la data inventarului, se află în afara întreprinderii (locomotive şi vagoane, autovehicule, vapoare, avioane etc. plecate în cursă de lungă durată sau maşinile, utilajele, aparatele şi instalaţiile trimise pentru reparaţii la terţi) se inventariază înainte de ieşirea lor temporară din unitate. Evident, este vorba de acele inventarieri prevăzute, ale căror date de efectuare sunt stabilite cu precizie anticipat. Concomitent, se inventariază si valorile materiale aflate în dotarea unora dintre aceste mijloace fixe.

Inventarierea clădirilor presupune identificarea lor potrivit titlurilor de proprietate şi a dosarelor acestora, prin inspectarea imobilelor si compararea constatărilor cu datele conţinute în documentele respective, în ceea ce priveşte terenurile, inventarierea acestora se efectuează pe baza documentelor care atestă proprietatea lor şi a schiţelor de amplasare.

Construcţiile şi echipamentele speciale (cum sunt, de exemplu, reţelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicaţii, căi ferate şi altele similare) se inventariază potrivit regulilor stabilite de deţinătorii acestora.

Imobilizările necorporale se inventariază de regulă prin constatarea existenţei şi apartenenţei lor la unităţile deţinătoare, iar în cazul brevetelor,

licenţelor, mărcilor de fabrică şi de comerţ dovedirea existenţei se face numai pe baza titlurilor de proprietate.

Probleme deosebite ridică inventarierea imobilizărilor corporale şi necorporale aflate în curs de execuţie, în cazul acestora, comisia de inventariere va înscrie în liste fiecare obiect în parte (pe baza constatării la faţa locului), cu descrierea amănunţită a stadiului în care se află si cu evaluarea volumului de lucrări executate până la data inventarului. Se vor avea în vedere valorile din documentaţia existentă, respectiv din devizele de lucrări. Utilajele şi materialele predate de beneficiar constructorului şi neîncorporate încă în operă se inventariază separat, în mod similar, la unităţile patrimoniale care execută investiţii în regie proprie listele de inventariere a lucrărilor neterminate vor cuprinde cheltuielile aferente articolelor de deviz la care nu s-a efectuat întregul complex de lucrări prevăzute în indicatoarele normelor de deviz.

în sfârşit, pentru investiţiile puse în funcţiune, total sau parţial, dar pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se deschid liste de inventariere separate. De asemenea, se întocmesc liste de inventariere separate pentru lucrările de investiţii sistate sau abandonate, menţionându-se obligatoriu cauzele sistării sau abandonării, aprobările care stau la baza unor asemenea decizii şi măsurile care se propun în legătură cu aceste lucrări.

Merită a fi subliniat aici şi faptul că, în cazul particular al bibliotecilor, inventarierea se realizează în primul rând prin confruntarea cărţilor din raft şi a celor înscrise în fişele de cititori (pe de o parte) cu registrul de inventar (pe de altă parte), comisia putând întocmi liste de inventariere numai pentru poziţiile care prezintă diferenţe.

B. Inventarierea stocurilor de valori materiale

Ca regulă generală, inventarierea acestor stocuri (materii prime, materiale consumabile, prefabricate şi semifabricate, obiecte de inventar, echipament de protecţie şi de lucru) se face pe locuri de depozitare şi pe gestiuni, în listele de inventariere întocmite pe feluri de valori se vor înscrie nu numai denumirea şi numărul de cod (simbolurile categoriei, grupei sau sortimentului), dar şi eventualii indici calitativi (concentraţie, grad de umiditate, tărie alcoolică etc.). în cazul valorilor exprimate în două unităţi de măsură (de exemplu, kg şi litri pentru sectorul produselor petroliere), acestea se vor consemna în liste, ca atare. Se impune şi precizarea că la inventariere comisiile vor lua în considerare denumirile şi unităţile de măsură cu care

bunurile respective figurează în evidenţele tehnico-operative ale gestiunii şi nu pe cele din contabilitatea de gestiune a stocurilor. Eventualele nepotriviri vor fi clarificate ulterior.

Cu această ocazie se vor întocmi liste de inventariere separate nu numai pentru stocurile care au suferit deprecieri fizice, dar şi pentru cele fără mişcare, cu mişcare lentă ori inutilizabile în unitate. Pentru aceste stocuri, îndeosebi pentru cele degradate ori depreciate (dezasortate, desperecheate, demodate) comisiile de inventariere au obligaţia să întocmească şi să anexeze la liste procese-verbale de constatare din care să rezulte cauzele nefolosirii, caracterul şi gradul degradării (deteriorării), factorii care au determinat situaţia bunurilor respective şi eventualele persoane vinovate. Constatările din aceste procese-verbale vor folosi conducerii unităţii pentru soluţionarea fiecărui caz în parte, în conformitate cu normele juridice în vigoare şi ţinând cont de interesele respectivei unităţi.

Pe de altă parte, am convenit anterior că bunurile aflate asupra salariaţilor, ca şi materialele şi obiectele de inventar date în folosinţa unor laboratoare, ateliere şcoală, subunităţi fără personalitate juridică şi fără contabilitate proprie, unor unităţi de tip social etc., se inventariază şi se înscriu în liste de inventariere separate, în care se menţionează obligatoriu, nominal, persoanele care răspund de integritatea lor. în asemenea cazuri, comisiile de inventariere au posibilitatea să confrunte bunurile inventariate cu documentele de evidenţă tehnic-operativă.

în condiţiile actualului sistem contabil, inventarierea stocurilor de valori materiale trebuie să acorde o atenţie distinctă materiilor prime şi materialelor, prefabricatelor, pieselor etc. ieşite din gestiuni şi trecute în secţiile de producţie, dar care nu au fost supuse încă proceselor de prelucrare. Acestea nu pot fi considerate producţie în curs de execuţie şi, în consecinţă, ele trebuie inventariate separat şi trebuie repuse în conturile din care provin, concomitent cu diminuarea cheltuielilor de exploatare, indiferent de metoda de inventar pe care o utilizează întreprinderea în contabilitatea stocurilor (inventarul permanent sau inventarul intermitent). Evident, după închiderea perioadei de gestiune, respectivele valori vor fi trecute din nou asupra conturilor iniţiale de cheltuieli, în mod particular, la unităţile de construcţii montaj şi la alte unităţi care execută lucrări de construcţii se vor inventaria distinct şi vor fi înregistrate în liste separate, lunar, materialele neconsumate la lucrările de construcţii, precum şi materialele recuperabile din cofraje, schele şi eşafodaje. Asemenea inventarieri lunare se efectuează pentru fiecare

lucrare de construcţii în parte şi ele au rolul de a determina cât mai exact cheltuielile şi respectiv rezultatele din exploatare.

în legătură cu inventarierea stocurilor de valori materiale există posibilitatea reală de simplificare a operaţiunilor tehnice. Atunci când evidenţa operativă a gestiunii este bine pusă la punct şi în concordanţă cu contabilitatea analitică, când se utilizează echipamente electronice de calcul performante care permit obţinerea unor „situaţii la zi" a stocurilor scriptice, aceste situaţii pot ţine locul listelor de inventariere model simplificat, comisia verificând numai concordanţa dintre listele de stocuri, evidenţa operativă şi situaţia faptică, în cazul constatării unor nepotriviri, comisia va întocmi direct liste de inventariere model centralizator numai pentru sortimentul în cauză, urmând să stabilească apoi plusurile şi minusurile de inventar, în cazul gestiunilor publice (regii autonome, instituţii, organisme administrativ-teritoriale etc.), inventarierea simplificată se va putea aplica numai cu aprobarea organelor competente (ministere, departamente, alte organe centrale).

Evident, tehnica inventarierii simplificate nu este aplicabilă în cazul întreprinderilor care utilizează în contabilitatea stocurilor metoda inventarului intermitent. De asemenea, tehnica inventarierii simplificate nu este admisă la inventarierile de predare-primire a gestiunii şi nici în cazul gestiunilor din reţeaua comercială cu amănuntul sau altor gestiuni la care evidenţa analitică a bunurilor se ţine numai global-valoric.

C. Inventarierea stocurilor de produse şi producţie în curs

Potrivit normelor şi uzanţelor, produsele finite, cele reziduale şi semifabricatele din producţie proprie aflate în depozitele unităţilor producătoare se inventariază în aceleaşi condiţii şi după aceleaşi reguli ca şi stocurile de valori materiale.

în schimb, prezintă particularităţi semnificative inventarierea producţiei în curs de execuţie, respectiv a bunurilor aflate în curs de fabricare la locurile de muncă, pe maşini sau pe mijloacele de transport din secţiile de producţie, dar şi acele produse ori semifabricate care deşi au fost terminate, nu au trecut toate probele de control tehnic şi de recepţie sau nu au fost completate cu toate piesele şi accesoriile lor. Ca particularitate, în condiţiile actualului sistem contabil al agenţilor economici din România, producţia în curs cuprinde şi toate lucrările, serviciile şi studiile neterminate sau aflate în curs de executare la sfârşitul perioadelor de calcul contabil (îndeosebi la închiderea exerciţiului financiar, dar şi la finele altor etape care implică

determinarea costurilor sau delimitarea exactă a cheltuielilor şi veniturilor aferente perioadei).

în mod similar, la societăţile de construcţii-montaj, producţia în curs include categoriile de lucrări şi părţile elementelor de construcţii la care nu au fost executate toate lucrările prevăzute în indicatoarele normelor de deviz, ca şi lucrările executate (terminate, în fapt) dar nerecepţionate de beneficiar sau care nu sunt încă decontabile din diferite motive.

Ca regulă generală, inventarierea producţiei în curs (nefinite) trebuie precedată de alte operaţiuni, care (în fond) cad în sarcina secţiilor de producţie, dar pe care comisia de inventariere trebuie să le supravegheze direct, în această categorie se cuprind:

- predarea la magazii şi depozite, pe bază de documente justificative legal întocmite, a tuturor pieselor, ansamblurilor şi agregatelor a căror prelucrare a fost terminată;
- colectarea din secţie sau din ateliere a tuturor pieselor rebutate, produselor reziduale şi deşeurilor, pentru care se vor întocmi documentele de constatare aferente;
- prezentarea la control a produselor şi semifabricatelor a căror uti lizare este incertă sau îndoielnică şi clarificarea situaţiei lor, precum şi întocmirea pentru acestea a documentelor de constatare cores punzătoare.

Operaţiunea propriu-zisă de inventariere a producţiei în curs constă în determinarea efectivă a stocurilor faptice şi evaluarea lor. Acest lucru se realizează prin metode şi procedee specifice, adecvate condiţiilor concrete din fiecare ramură sau sector de activitate şi din fiecare unitate patrimonială, în cazul unităţilor cu subordonare ierarhică, organismele de coordonare pot indica folosirea unor procedee convenţionale, precum şi metodologia de calcul ce urmează a se aplica. Celelalte unităţi patrimoniale (îndeosebi societăţile comerciale cu capital privat) pot adopta criterii şi metode proprii de inventariere a producţiei în curs cu condiţia ca acestea să nu producă denaturări în masa patrimoniului şi mai ales în volumul şi structura cheltuielilor şi veniturilor din exploatare, respectiv în cuantumul şi natura rezultatelor perioadei calendaristice de referinţă. Oricum, în documentele de inventariere, comisia are obligaţia să precizeze modul de determinare a cantităţilor inventariate, calculele efectuate (mai ales atunci când sunt necesare transformări dintr-o unitate de măsură în alta) şi detalii despre evaluarea respectivelor cantităţi.

Una dintre sarcinile de bază ale comisiei de inventariere a producției în curs este aceea de a proceda în așa fel încât să se evite omisiunile, dar şi înregistrarea repetată a aceloraşi valori.

în cazul secțiilor sau activităților auxiliare, inventarierea producției nefinite sau în curs de execuție se face prin stabilirea gradului de executare a diferitelor lucrări (comenzi de reparații, alte comenzi interne, lucrări pentru terți). La fel, în cazul reparațiilor capitale neterminate ale clădirilor, instalațiilor, mijloacelor de transport etc. (care au ca efect creşterea valorii acestora sau mărirea duratei lor de funcționare) inventarierea constă în verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor, ocazie cu care se consemnează în liste de inventariere separate obiectul supus reparației, gradul de executare a acesteia, costul de deviz şi cel efectiv al lucrărilor executate. Oricum, în cazul lucrărilor auxiliare (îndeosebi a celor de reparații capitale) comisiile de inventariere trebuie să acorde o mare atenție încadrării acestora în cele două mari categorii:

- lucrări ce țin de producția curentă a întreprinderii, care urmează a fi înregistrate la finele perioadei (cu ocazia inventarierii) ca pro ducție în curs de execuție şi respectiv ca venituri din producția stocată;
- lucrări cu caracter de investiții sau asimilate acestora, care urmează a se înregistra ca imobilizări în curs de execuție şi respectiv ca venituri din producția de imobilizări.

O altă problemă deosebit de importantă este aceea a evaluării producției nefinite inventariate, în lipsa altor criterii (specifice anumitor ramuri sau categorii de lucrări) se vor lua în calcul costurile efective sau cheltuielile efectuate ori angajate până la data inventarului.

D. Inventarierea stocurilor de mărfuri şi ambalaje din gestiunile comerciale

în comerț, intervenția unor tehnici specifice de inventariere se manifestă încă din faza de pregătire şi organizare a operațiunilor. Astfel, la inventarierea gestiunilor din unitățile comerciale cu amănuntul, în categoria lucrărilor pregătitoare se cuprind, pe lângă măsurile comune tuturor gestiunilor, şi unele operații specifice cum sunt:

- stabilirea încasărilor din ziua curentă;
- stabilirea eventualelor diferențe dintre monetar şi benzile de control ale aparatelor de casă;
- întocmirea de către gestionar a raportului de gestiune.

Pentru realizarea acestor sarcini complexe, comisia de inventariere sau revizorul de gestiuni trebuie să asigure mai întâi colectarea la casieria centrală a sumelor rezultate din vânzări la toate punctele de desfacere, întocmirea monetarului (în urma numărării banilor colectați) şi totalizarea sumelor înregistrate în aparatele de casă. După anularea acestor totaluri (aducerea caselor la zero) şi scoaterea benzilor de control se întocmeşte o recapitulație pe gestiuni/subgestiuni (atenție, sumele trecute în recapitulație trebuie să fie egale cu totalurile din benzi) şi se stabilesc eventualele diferențe dintre totalul monetarului şi totalul benzilor de control. Dacă există asemenea diferențe, acestea vor fi menționate în monetar, în continuare, comisia asistă pe gestionar la întocmirea raportului de gestiune, document în care vor fi cuprinse toate actele justificative privind intrările şi ieşirile de mărfuri (întocmite până în momentul începerii inventarierii), precum şi cele referitoare la numerarul depus la casierie. Raportul de gestiune se trimite (depune) la compartimentul contabilitate, iar responsabilul comisiei de inventariere ridică ştampila unității şi toate documentele existente în gestiune (inclusiv benzile de control ale aparatelor de casă), documente care rămân în păstrarea acestuia până la terminarea operațiunilor de inventariere.

Pentru a surprinde şi alte particularități ale inventarierii gestiunilor comerciale, trebuie să reamintim faptul că unele elemente patrimoniale (imobilizări corporale, accesorii şi instrumentar de mică valoare sau de scurtă durată) se inventariază si în comerț după regula generală a inventarierilor anuale, în timp ce mărfurile pot fi inventariate la perioade mai mici, respectiv de două sau de trei ori pe an. Drept urmare, pentru comerț (dar şi pentru alte sectoare) se stabileşte regula potrivit căreia „bunurile păstrate în acelaşi loc sau în locuri distincte, dar care sunt gestionate de aceeaşi persoană constituie o singură gestiune chiar dacă sunt de categorii diferite şi sunt evidențiate separat în contabilitate"[40], în consecință, mijloacele fixe şi obiectele de inventar aflate în dotarea depozitelor sau a unităților de desfacere, precum şi ambalajele de transport sau de circulație (contabilizate ca atare în contul 381, Ambalaje") se inventariază odată cu mărfurile, la una din inventarierile efectuate asupra acestora, în mod particular la unitățile de alimentație publică, odată cu inventarierea mărfurilor şi ambalajelor se inventariază obligatoriu vesela şi tacâmurile.

Merită a fi subliniat şi faptul că, la gestiunile din rețeaua comercială, în perioadele dintre două inventarieri, se fac de regulă şi alte controale ino-

[40] **1. Florea, *Control financiar şi expertize contabile,* ediția a Il-a, Iaşi, 1986, pp. 149-150.**

pinate asupra numerarului existent în casieriile unităților de desfacere şi asupra vânzătorilor ce încasează numerar prin înregistrarea sau marcarea lui în aparatele de casă. Asemenea verificări sunt cu atât mai necesare atunci când titularul gestiunii lipseşte temporar din unitate, cunoscut fiind faptul că la plecarea în concediu (de odihnă sau medical) a gestionarului, potrivit legislației române, nu este obligatorie predarea-primirea gestiunii decât în cazurile în care aceasta corespunde cu schimbarea lui din funcție.

Alte particularități intervin în legătură cu modul concret de inventariere a unor mărfuri şi îndeosebi a celor de natura produselor alimentare şi agricole. De exemplu, în cazul lichidelor trebuie avută în vedere situația unor produse cu densitatea diferită de 1,00 (unu), în cazul bunurilor influențate de mediu inventarierea trebuie făcută pe loturi, iar în alte cazuri inventarierea poate fi influențată de mărimea stocurilor sau de natura ambalajelor. Evident, nu ne propunem să prezentăm aici în mod exhaustiv toate cazurile particulare generate de practică. Cele ce urmează trebuie considerate doar câteva exemple din multitudinea de situații cu care se confruntă o comisie de inventariere.

Astfel, uleiurile comestibile aflate în stoc la unitățile producătoare şi care sunt păstrate în vase necalibrate (cisterne, rezervoare etc.) se inventariază de regulă prin transvazarea în butoaie şi cântărirea acestora. Dacă rezervoarele sau cisternele sunt calibrate, determinarea cantităților se face prin calcul volumetric, caz în care rezultatul va fi exprimat direct în litri. Dacă vasele nu sunt calibrate sau nu sunt pline şi se recurge la transvazare-cântărire, devine obligatorie transformarea cantităților din kg în litri. Pentru aceasta se vor utiliza coeficienți de transformare, care pot fi diferiți, în funcție de sezon sau de anotimp, în cazul nostru, pentru uleiurile comestibile, este general admis faptul că l kg = 1,111 litri în perioada de vară (l aprilie - 31 noiembrie) şi l kg = 1,099 litri în perioada de iarnă (l noiembrie - 31 martie).

La inventarierea uleiurilor, produselor petroliere sau altor lichide cu densitate subunitară trebuie avut în vedere şi un alt aspect. Comisia de inventariere are obligația să verifice dacă conținutul vaselor (îndeosebi al celor litrate ori calibrate, care nu necesită transvazare) este acelaşi până la fund, lucru care se realizează prin scoaterea de probe cu ajutorul sondelor.

într-o manieră asemănătoare se procedează şi în cazul altor lichide, cum sunt vinurile, țuica şi rachiurile naturale vărsate, aflate în depozite sau în unități de alimentație publică şi pentru care nu se pune problema diferențelor de densitate. Când acestea se găsesc în vase litrate atestate de către

organele de metrologie, comisia de inventariere va lua în calcul cantitatea înscrisă pe fiecare vas. Dacă vasele nu sunt pline (sau nu sunt litrate) se procedează la cântărirea „bruto per neto" şi stabilirea tarei acestora, în cazuri excepționale (când cântărirea nu este posibilă şi numai pentru cantități relativ mici) se poate recurge la măsurarea efectivă a stocurilor cu ajutorul măsurilor litrate şi (evident) marcate, de 5,10,15 sau 20 litri. Se precizează şi faptul că pentru băuturile inventariate comisia are obligația să stabilească sau să verifice tăria alcoolică, lucru care se realizează prin analize de laborator si prin confruntarea rezultatelor cu documentele de livrare primite de la furnizori.

Probele de laborator sunt necesare şi pentru alte mărfuri alimentare, îndeosebi pentru cele care prezintă indicii de alterare sau cele care pot fi uşor denaturate ori diluate, în asemenea situații se aplică regula generală potrivit căreia ori de câte ori comisiile de inventariere ridică probe pentru analize de laborator, acestea se prelevă în dublu exemplar, lăsându-se la gestiunea verificată (în păstrarea gestionarului) o contraprobă sigilată, operațiune care se consemnează într-un proces-verbal distinct.

O mare atenție trebuie acordată mărfurilor care au termene de garanție, iar în ultimul timp asemenea situații sunt tot mai frecvente şi rigorile sunt în continuă creştere. Pentru acestea, comisiile de inventariere au obligația să menționeze în liste produsele al căror termen de garanție a expirat, precum şi cele aflate la limita acestui termen.

Tehnici specifice de inventariere se utilizează şi în cazul altor mărfuri din gestiunile comerciale sau chiar de altă natură. Avem în vedere, de pildă, necesitatea inventarierii pe loturi. Astfel, este cunoscut faptul că brânzeturile în saramură înregistrează o creştere în greutate atunci când sunt păstrate în instalații frigorifice. De aceea ele se inventariază separat de cele păstrate la temperatura mediului ambiant pentru a se putea aplica coeficienții de corecție. De asemenea, inventarierea pe loturi este obligatorie atunci când cotele de pierderi naturale (de perisabilități) sunt stabilite în funcție de termenele ori duratele de păstrare sau depozitare. Este, de exemplu, cazul citricelor şi altor produse exotice.

Am anticipat mai sus că în alte cazuri tehnicile de inventariere pot fi influențate de mărimea stocurilor. Astfel, la depozitele de combustibili solizi, dacă stocurile sunt mai mici de 50 tone ele se inventariază prin cântărire, iar atunci când stocurile scriptice depăşesc această Urnită, determinarea cantităților se poate face prin măsurare-cubaj. Stabilirea stocurilor prin cubare

se poate face si în cazul unor produse sau mărfuri de masă, cum sunt cimentul, ipsosul, varul etc., aflate în vrac.

La rândul lor, mărfurile ambalate în saci egalizaţi (făină, zahăr, ciment) pot fi inventariate prin numărarea sacilor, cu condiţia ca aceştia să nu prezinte urme de deteriorare sau violare, în aceste cazuri, în listele de inventariere se va înscrie numărul sacilor şi greutatea egalizată pe sac, iar apoi cantitatea în kg. Dacă sacii sunt confecţionaţi din materiale textile, devine obligatorie verificarea conţinutului prin sondaj. De asemenea, este obligatorie verificarea (măcar prin sondaj) conţinutului real şi dacă ambalajele sunt intacte, atunci când mărfurile sau produsele sunt depozitate în stive, formate din saci, lăzi, cutii, navete. Oricum, în toate cazurile stivele trebuie desfăcute pentru stabilirea exactă a cantităţilor efective în gestiune.

E. Inventarierea mijloacelor băneşti şi a celorlalte valori gestionate în casierie

O primă particularitate care operează în acest caz este dată de periodicitatea operaţiunilor. Potrivit normelor în vigoare, gestiunea casei se verifică inopinat, cel puţin o dată pe lună, de către conducătorul compartimentului financiar-contabil, de înlocuitorul legal sau de drept al acestuia sau de o altă persoană desemnată în scris de conducerea unităţii. Gestiunea casei mai poate fi verificată de organele proprii de control gestionar, de organele bancare şi cele de inspecţie ale Ministerului Finanţelor publice, cu precizarea că acestea urmăresc cu prioritate respectarea disciplinei de casă (respectiv a normelor de efectuare a încasărilor şi plăţilor în numerar), a condiţiilor şi termenelor de depunere a numerarului la bănci, în cazul particular al societăţilor comerciale care au cenzori, inspecţia lunară a casei se face de către aceştia, care vor urmări existenţa titlurilor si a valorilor ce aparţin întreprinderii, dar şi pe cele ce sunt proprietatea terţilor (aflate în gaj, cauţiune sau depozit). La organizaţiile cooperatiste, profesionale sau de altă natură controlul casieriei cade în sarcina comisiilor de cenzori proprii.

O altă particularitate este aceea că revizia casei nu se poate limita la stabilirea integrităţii numerarului şi a celorlaltor valori, aceasta trebuind să fie extinsă şi asupra respectării disciplinei de casă. Ca tehnică de realizare, controlul inopinat al casieriei se va concretiza într-un proces-verbal şi prin semnarea registrului de casă pe fila cu înregistrările din ziua controlului. Rezultatele inventarierii se vor stabili pe baza datelor înscrise în monetarul casei si în listele de inventariere care consemnează celelalte valori din casierie. Valorile efectiv inventariate se compară cu soldurile scriptice din

evidența operativă a casierului (respectiv, registrul de casă) şi cu cele de contabilitate (fişele conturilor). Se impune şi precizarea că, potrivit normelor în vigoare, în cazul inventarierilor prilejuite de închiderea exercițiului financiar, disponibilitățile în lei şi în valută din casieriile unităților se inventariază în ultima zi lucrătoare din an, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări şi plăți care privesc exercițiul respectiv.

în cazul unor neconcordanțe între valorile efectiv inventariate şi cele înregistrate în evidența operativă a casierului sau în contabilitate, se trece obligatoriu la verificarea analitică a documentelor de încasări şi plăți pentru a se identifica eventualele erori de înregistrare. In final, plusurile sau lipsurile efective de inventar se menționează în procesul-verbal cu indicarea cauzelor care le-au generat şi a eventualilor vinovați. Pentru abaterile de la disciplina de casă vor fi propuse sau aplicate sancțiuni disciplinare ori administrative, iar pentru lipsurile de numerar sau alte valori se vor adopta măsurile legale de recuperare, putându-se sesiza concomitent (atunci când este cazul) şi organele de cercetare sau de urmărire penală.

Controlul integrității mijloacelor băneşti dintr-o unitate patrimonială nu poate fi limitat la inventarierea gestiunii casei. El trebuie să vizeze şi sumele încredințate în diverse scopuri unei persoane împuternicite sau titularilor de avansuri. Cu alte cuvinte, organul de control însărcinat cu această misiune are obligația să verifice existența faptică a numerarului aflat asupra mandatarilor, achizitorilor, încasatorilor, casierilor plătitori etc. Evident, existența acestui numerar se verifică numai în concordanță cu valorile efectiv achiziționate, plătite sau acontate, precum şi cu datele din documentele ce reflectă asemenea operațiuni de încasări, plăti, mandat, achiziții, avansuri etc. Ca principiu, se vor avea în vedere legalitatea respectivelor documente şi respectarea termenelor de decontare a sumelor încasate de la terți ori preluate din casierie pentru diverse plăți.

Pe de altă parte, atunci când casierul sau alte persoane din unitate îndeplinesc sarcini complementare (cum ar fi, de pildă, efectuarea unor rețineri în afara statelor de salarii, încasarea cotizațiilor pentru diverse organizații etc.) comisiile de inventariere (sau alte organe de control gestionar) vor verifica existența şi integritatea sumelor reținute sau încasate şi concordanța acestora cu reținerile şi încasările efective, precum şi vărsarea lor integrală şi la timp către persoanele, unitățile sau organismele îndreptățite a le încasa. Nu va fi omisă problema legalității unor asemenea operațiuni.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că, la nivelul unităților patrimoniale, controlul integrității mijloacelor băneşti şi a celorlalte valori

gestionate în casierie este în primul rând un control faptic, bazat pe inventariere. Acest lucru nu exclude, ba chiar presupune, îmbinarea lui cu verificarea documentară, în scopul stabilirii corespondenței soldurilor şi a legalității operațiunilor de trezorerie.

F. Inventarierea disponibilităților din conturile la bănci şi a decontărilor cu terții

Este evident faptul că principala particularitate în situația de față derivă din aceea că inventarierea acestor elemente patrimoniale nu se poate face direct, după regula generală a constatărilor faptice, în consecință, ele se stabilesc şi se preiau în inventar pe baza documentelor care le consemnează. Mai exact spus, disponibilitățile efective (soldurile debitoare ale conturilor curente), acreditivele, mijloacele băneşti în decontare, ca şi decontările cu bugetul statului, cu bugetul asigurărilor sociale etc. se inventariază printr-o minuțioasă verificare a soldurilor din conturile respective şi, eventual, prin confruntarea acestora cu alte documente externe. Astfel, pentru disponibilități, împrumuturile prin conturile curente şi pentru operațiunile bancare vom folosi ca elemente de comparație extrasele de cont, actele de virare la trezorerie, ordinele de plată etc. Este important de precizat că extrasele de cont din ziua de 31 decembrie sau din ultima zi lucrătoare a anului, puse la dispoziție de unitățile bancare şi unitățile Trezoreriei Statului, vor purta ştampila oficială a acestora.

De asemenea, pentru stabilirea cât mai exactă a drepturilor de creanță şi a obligațiilor reciproce se procedează la un schimb de extrase sau de punctaje cu furnizorii, clienții şi cu ceilalți debitori sau creditori ai unității. Evident, asemenea extrase vizează în primul rând pozițiile referitoare la obligațiile şi creanțele neachitate până la data inventarierii, dar nu trebuie excluse nici situațiile în care se cere confirmarea rulajelor pentru o anumită perioadă de timp. Potrivit uzanțelor, extrasele se vizează de către comisia de inventariere (care confirmă astfel realitatea soldurilor de datorii sau creanțe), după care se trimit unităților economice partenere; acestea, la rândul lor, au obligația ca în termen de 5 zile de la primire să confirme soldul sau să comunice în scris obiecțiunile lor. Neconfirmarea în termen echivalează cu recunoaşterea tacită a exactității soldurilor şi în consecință acestea sunt inventariate ca atare. Normele noastre actuale aduc un plus de precizie în acest domeniu introducând un model obligatoriu pentru extrasele de cont prin care se confirmă debitele existente la data inventarierii la sfârşit de an. Se menționează şi faptul că eventualele diferențe constatate cu ocazia

confruntărilor directe trebuie soluționate pe cale legală înainte de întocmirea situațiilor financiare anuale. Dacă totuşi unele divergențe în raporturile cu terții se mențin, respectivele creanțe sau datorii se înregistrează la valoarea lor scriptică chiar dacă s-au deschis acțiuni judiciare sau cereri de recurs.

în cazul unor debitori sau creditori persoane fizice, comisia de inventariere are obligația să stabilească data apariției datoriilor în cont, realitatea acestora, măsurile ce s-au luat pentru încasarea sau achitarea lor şi îndeosebi persoanele vinovate de nedecontarea la timp sau pentru depăşirea termenelor de prescripție a sumelor în cauză.

Rezultatul inventarierii decontărilor se consemnează într-un proces-verbal distinct. Pentru debitele neconfirmate, incerte sau în litigiu, la procesul-verbal de inventariere a decontărilor se anexează note cu explicații amănunțite privind identitatea debitorilor, proveniența şi vechimea sumelor, mărimea acestora şi documentele justificative care le reflectă. De asemenea, pentru sumele datorate de unitate şi prescrise (care nu mai pot fi urmărite de creditori) se întocmesc formele legale în vederea scoaterii acestora din patrimoniu. Dat fiind că aceste sume se contabilizează diferit la unitățile de stat față de cele cu capital privat, comisiile de inventariere sau cei însărcinați cu valorificarea inventarului vor urmări şi modul de înregistrare a diferitelor sume în contabilitatea financiară.

G. Inventarierea formularelor cu regim special

Deşi nu reprezintă valori propriu-zise şi nici imprimate cu valoare nominală, documentele cu regim special îndeplinesc un rol important în administrarea corectă a patrimoniului public şi privat şi, în consecință, ele sunt supuse unor restricții severe în ceea ce priveşte gestionarea, utilizarea, evidența şi controlul lor.

Potrivit nomenclatorului cadru, în categoria formularelor cu regim special se cuprind în primul rând unele documente de uz general, folosite în toate unitățile patrimoniale din întreaga economie, cum ar fi de exemplu chitanțele, recipisele şi alte documente de încasare în numerar, cecuri şi alte instrumente de plată, contracte pentru vânzări cu plata în rate, avize de însoțire şi alte documente de livrare, facturi, foi de parcurs, buletine de analiză, cupoane şi bonuri de masă, borderouri de achiziții şi altele similare. Se adaugă acestora unele formulare specifice, utilizate numai de anumite categorii de unități, cum ar fi cele din turism, prestări de servicii, cultură şi artă etc.

La nivelul fiecărei unități patrimoniale răspunderea pentru organizarea gestionării, folosirii şi evidenței formularelor cu regim special revine administratului (indiferent care este titulatura oficială a conducătorului de unitate) şi conducătorului compartimentului financiar-contabil, iar controlul acestei activități se realizează în principal în cadrul atribuțiilor de control ierarhizat.

Importanța acestor documente impune printre altele o evidență strictă a lor, precum şi un riguros control contabil asupra stocurilor de formulare, lucru care se realizează prin urmărirea permanentă a rulajelor şi mai ales prin inventarierea lor periodică. Pentru a se putea stabili cu mai multă uşurință integritatea formularelor cu regim special, acestea se înscriu în listele de inventariere în ordinea codurilor, cu indicarea seriei (dacă documentele sunt înseriate) şi a numerelor de ordine (de la..., până la...).

Pe de altă parte, gestiunea magaziei şi evidența compartimentelor ce utilizează asemenea documente se verifică obligatoriu ori de câte ori se semnalează pierderea sau lipsa unor formulare cu regim special, împrejurare care impune în mod necondiționat determinarea cauzelor, stabilirea persoanelor vinovate şi a răspunsurilor ce revin acestora, dar şi a eventualelor consecințe pe care le-ar putea avea utilizarea necontrolată a respectivelor formulare de către alte persoane fizice sau juridice.

H. Particularități ale inventarierii în instituțiile publice

Normele generale de inventariere a patrimoniului se aplică şi organismelor din administrația de stat (ministere, departamente, alte organe centrale, prefecturi, primării), precum şi instituțiilor publice de subordonare centrală sau locală, cu următoarele precizări.

Comisia de inventariere la instituțiile publice este unică, atribuțiile ei referindu-se atât la patrimoniul administrat direct de aceasta, cât şi la patrimoniul instituțiilor subordonate, fără personalitate juridică, care nu au compartimente proprii de contabilitate (circumscripții veterinare, şcoli generale etc.). în aceste cazuri, din comisia de inventariere face parte, în mod obligatoriu, şi câte un reprezentant al unității respective fără personalitate juridică.

Bunurile aflate în administrarea instituțiilor publice se inventariază anual, cu excepția clădirilor, construcțiilor speciale şi a celorlalte bunuri aflate în gestiunea misiunilor diplomatice şi a oficiilor consulare, care se inventariază o dată la trei ani.

Inventarierea bunurilor din patrimoniul cultural național mobil, a fondurilor de carte, a valorilor de muzeu şi a recuzitei în cadrul instituțiilor

artistice de spectacole se face în condiţiile şi la termenele stabilite prin norme elaborate de Ministerul Culturii şi Cultelor, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice.

în funcţie de specificul activităţii unor unităţi, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite pot elabora norme proprii privind inventarierea unor bunuri cu caracter specific aflate în administrare, inclusiv pentru stabilirea unor excepţii de la regula generală de inventariere, care vor fi avizate de Ministerul Finanţelor Publice.

Bunurile inventariate la instituţiile publice se evaluează şi se înscriu în listele de inventariere la valoarea contabilă (valoarea de înregistrare).

Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire. Bunurile constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcţie de preţul pieţei la data constatării sau de costul de achiziţie al bunurilor similare.

Până la aplicarea principiului prudenţei pentru deprecierile consemnate în procesul-verbal de inventariere, instituţiile publice nu constituie provizioane.

Pentru lipsuri, sustrageri şi orice ale fapte care produc pagube ce constituie infracţiuni, ordonatorul de credite este obligat să sesizeze organele de urmărire penală în condiţiile şi la termenele stabilite de lege.

Pagubele constatate la inventariere, imputate persoanelor vinovate, precum şi debitorii deveniţi insolvabili se evidenţiază în contabilitate în conturi analitice distincte, iar în cadrul acestora, pe fiecare debitor, urmărindu-se recuperarea lor potrivit legii.

Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior.

Plusul de casă constatat cu ocazia inventarierii numerarului din casieriile instituţiilor publice se varsă la bugetul din care este finanţată instituţia publică, subcapitolul bugetar „încasări din alte surse".

Valoarea bunurilor aflate în stoc la sfârşitul anului la unităţile subordonate fără compartimente proprii de contabilitate - înregistrate pe cheltuieli -, pe baza listelor de inventariere separate, se evidenţiază în

contabilitatea ordonatorului de credite prin diminuarea cheltuielilor şi majorarea valorii stocurilor de bunuri.

La începutul anului următor, operațiunea se stornează prin debitarea contului de cheltuieli şi creditarea contului de bunuri corespunzător.

în acelaşi mod se procedează şi cu valoarea stocurilor de bunuri aflate în secțiile, laboratoarele, atelierele etc. instituțiilor publice, eliberate din magazie, dar neconsumate încă.

I. Particularități ale inventarierilor de predare-primire a gestiunilor

Spre deosebire de inventarierile de sfârşit de an si mai ales față de inventarierile de control (prin care unitățile persoane juridice îşi verifică starea şi integritatea patrimoniului lor), inventarierile de predare-primire a gestiunilor (care sunt obligatorii în toate cazurile speciale generate de înlocuirea gestionarilor) prezintă unele particularități atât sub aspectul organizării lor, cât şi sub aspectul tehnicii de realizare. De altfel, şi baza juridică a acestor inventarieri prezintă particularități[41].

Ca regulă generală, predarea şi respectiv primirea unei gestiuni se face între gestionarul care predă şi cel mare primeşte, în baza dispoziției scrise a conducerii unității. La operațiunea de predare-primire trebuie să participe un reprezentant al compartimentului de care ține gestiunea şi un delegat al serviciului financiar-contabil. Aceştia şi eventual alte persoane (cunoscători ai bunurilor inventariate, specialişti în materie de prețuri şi evaluare) formează comisia de inventariere, al cărui rol principal este de a da îndrumările necesare, de a controla şi certifica exactitatea datelor înscrise în actele oficiale de predare-primire a gestiunii.

Prin urmare, operațiunea de predare-primire a unei gestiuni se realizează numai prin inventarierea totală a bunurilor şi a celorlalte valori din gestiune, iar documentele întocmite (listele şi procesul-verbal) se semnează obligatoriu de cei doi gestionari şi de persoanele delegate să participe la lucrări, în cazurile în care nu se execută o inventariere efectivă şi nu se întocmeşte proces-verbal, cei doi gestionari sunt obligați prin lege să refuze predarea şi respectiv preluarea acelei gestiuni.

[41] în cazul particular al inventarierilor de predare-primire a gestiunilor trebuie respectate mai întâi prevederile din H.G. nr. 2.230/1969 privind gestiunea bunurilor materiale ale organizațiilor, art. 1-4.

Din cele de mai sus desprindem că principalii răspunzători de mersul operațiunii de predare-primire sunt gestionarii în cauză, aceştia fiind primii interesați să predea şi să preia o gestiune reală. Dar, importante responsabilități revin şi comisiei de inventariere care trebuie să înlăture posibilitatea unor neînțelegeri şi mai ales a unor litigii viitoare. Trebuie avut în vedere şi faptul că un asemenea inventar nu va mai putea fi reconstituit niciodată.

Alte particularități intervin în întocmirea documentelor inventarierilor de predare-primire a gestiunilor, în acest caz listele de inventariere se completează în cinci exemplare, dintre care trei de către comisie şi câte unul de către fiecare gestionar. Originalul comisiei şi cele două liste ale gestionarilor vor rămâne la dosarul de predare-primire a gestiunii (care se păstrează în arhiva unității), iar cele două copii ale comisiei se distribuie celor doi gestionari imediat după terminarea inventarierii faptice şi efectuarea confruntărilor reciproce.

4.3.7. Stabilirea rezultatelor inventarierii

Inventarierea periodică a patrimoniului din unități (indiferent de tipul sau de nivelul acestora) este o acțiune complexă care trebuie să conducă în final la stabilirea situației reale şi efective a gestiunilor de valori materiale şi băneşti, dar si a celorlalte elemente de patrimoniu, atât din punct de vedere cantitativ şi valoric (respectiv al integrității lor), cât şi din punct de vedere calitativ (aspect ce poate influența valoarea lor actuală). Prin urmare, stabilirea rezultatelor inventarierii (îndeosebi ale inventarierilor anuale care preced întocmirea situațiilor financiare) constă de fapt şi de drept în determinarea plusurilor si a minusurilor de inventar, precum şi a deprecierilor suferite de anumite elemente patrimoniale. Dar, această operațiune complexă trebuie precedată de o suită de alte operațiuni, cum ar fi, de exemplu, înscrierea, verificarea şi certificarea prețurilor unitare, calculul valorilor, totalizarea listelor de inventar şi confruntarea totalurilor pe pagini, întocmirea unor recapitulații ale listelor de inventariere.

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic si înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fişele de magazie) şi din contabilitate.

înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fişele de magazie şi a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor

inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte.

Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile, precum si ale normelor privind inventarierea elementelor de activ şi de pasiv. Evaluarea se va efectua cu respectarea principiului permanenței metodelor, potrivit căruia modelele şi regulile de evaluare trebuie menținute, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Evaluarea activelor imobilizate şi a stocurilor, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia şi prețul pieței.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor.

în cazul în care se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului pentru unitate şi prețul pieței, este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se vor înscrie valorile din contabilitate.

în cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.

Imobilizările necorporale şi corporale constatate ca fiind depreciate se vor evalua la valoarea actuală a fiecăreia, stabilită în funcție de utilitatea sa şi prețul pieței. Corectarea valorii contabile a imobilizărilor necorporale şi corporale şi aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea unor provizioane pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea si provizioanele cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare şi orice pierdere din depreciere cumulată, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin deprecierile constatate, în cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion pentru depreciere.

Ajustările pentru depreciere sau amortizarea suplimentară se înregistrează în contabilitate indiferent de situația economică a unității, inclusiv în cazul în care aceasta înregistrează pierdere contabilă.

Evaluarea titlurilor de valoare (titluri de participare, titluri de plasament, alte titluri) se efectuează, în cazul celor cotate pe piețe reglementate şi supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, pe baza prețului mediu ponderat, calculat pe ultimele 12 luni calendaristice, pentru titlurile tranzacționale în respectivul interval de timp, iar în cazul titlurilor netranzacționate pe piețele reglementate şi supravegheate, în funcție de valoarea activului net pe acțiune.

Tratamentul plusurilor de valoare rezultate din evaluarea titlurilor de valoare este cel prevăzut de reglementările contabile aplicabile.

Evaluarea creanțelor şi a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

Evaluarea creanțelor şi a datoriilor exprimate în valută se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar favorabile sau nefavorabile între cursul de schimb valutar la care sunt înregistrate creanțele sau datoriile în valută şi cursul de schimb valutar de la data încheierii exercițiului se înregistrează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Scăderea din evidență a creanțelor şi datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise se efectuează numai după ce au fost întreprinse toate demersurile juridice pentru decontarea acestora.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal. Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii; numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere; numărul şi data deciziei de numire a comisiei de inventariere; gestiunea inventariată; data începerii şi terminării operațiunii de inventariere; rezultatele inventarierii; concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi ale lipsurilor constatate şi la persoanele vinovate, precum şi propuneri de măsuri în legătură cu acestea; volumul stocurilor depreciate, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată şi propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic; propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar şi declasare sau casare a unor stocuri; constatări privind

păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum şi alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Pentru elementele de activ la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierile ireversibile ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate la bunuri, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite şi a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabileşte caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor şi deprecierilor constatate, precum şi caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate şi cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

In situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se vor evalua la valoarea justă.

în cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.

Prin valoare de înlocuire, în sensul prezentelor norme, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care va cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv, în cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de trei zile de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului unității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil şi al conducătorului compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult cinci zile de la primirea procesului-verbal, asupra soluționării propunerilor făcute.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult trei zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator sau ordonatorul de credite. Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate.

Pe de altă parte, în cazul inventarierilor de sfârşit de exercițiu, datele conținute în documentele de inventariere se vor prelua în Registrul-inventar, care este un document contabil obligatoriu.

în sfârşit, în cazul constatării unor lipsuri în gestiuni imputabile, conducerile de unități sau administratorii vor lua măsuri pentru recuperarea acestora, la valoarea lor de înlocuire. Dar asupra acestui aspect vom reveni într-un alt context.

4.3.8. Alte considerațiuni privind inventarierea patrimoniului

Inventarierea periodică a patrimoniului din cadrul agenților economici şi altor unități patrimoniale reprezintă, prin sine însăşi, o importantă activitate de control gestionar, în acelaşi timp, inventarierea poate forma (la rândul său) obiectul altor acțiuni de verificare, efectuate concomitent sau ulterior de către alte categorii de organe, cum sunt cele de conducere/administrație sau cele specializate de control financiar ale statului sau ale organismelor din structurile superioare.

Evident, în cadrul acestor acțiuni se urmăresc cu precădere aspectele organizatorice şi metodologice, precum şi respectarea normelor legale ce reglementează operațiunile de inventariere, stabilirea şi valorificarea rezultatelor şi înregistrarea acestora în contabilitate.

Astfel, de exemplu, controlul gestionar anual de fond exercitat de către organele de control financiar de gestiune din ierarhiile imediat superioare poate include între obiectivele sale „modul de efectuare a inventarierilor periodice, regularizarea şi valorificarea diferențelor constatate". Se verifică, în acest cadru, modul de constituire şi componența comisiilor de inventariere, respectarea termenelor prevăzute de lege pentru inventarierea diferitelor categorii de elemente patrimoniale, efectuarea inventarierilor impuse de cazurile sau situațiile speciale, modul de evaluare a valorilor inventariate şi apoi de stabilire şi de înregistrare a eventualelor diferențe, legalitatea şi eficiența măsurilor adoptate de unitate pentru recuperarea pagubelor suferite.

Sarcini oarecum similare revin cenzorilor din societăţile comerciale si altor auditori care verifică si certifică situaţiile financiare anuale si care au obligaţia expresă să se pronunţe în rapoartele lor asupra modului de efectuare a inventarierii patrimoniului.

Alte asemenea verificări sunt cele cu caracter inopinat. La inventarierile în curs de desfăşurare organele de conducere sau specializate de control pot urmări, în cadrul unor acţiuni de supracontrol, modul concret de efectuare a inventarierii, iar la operaţiunile recent terminate se poate verifica prin sondaj exactitatea datelor înscrise în listele de inventariere. Acţiunea poate fi corelată cu analiza metodelor utilizate de comisie pentru determinarea cantităţilor inventariate, pentru aprecierea stărilor calitative sau pentru evaluarea diferitelor categorii de bunuri, valori, creanţe, ori datorii.

4.4. Rolul controlului economic, financiar şi gestionar în apărarea şi consolidarea patrimoniului public şi privat

în contextul activităţilor deosebit de complexe care au ca scop şi finalitate asigurarea integrităţii diferitelor patrimonii, organele de control economic, financiar şi gestionar şi îndeosebi cele de control gestionar au şi trebuie să aibă un rol foarte important. Prin natura muncii şi responsabilităţilor lor, prin activitatea concretă pe care o desfăşoară, prin cunoştinţele lor de specialitate, ca şi prin competenţele care le sunt conferite de lege, organele de control pot să contribuie direct şi nemijlocit la apărarea si consolidarea avutului public si privat. Ele pot să aprecieze în mod realist corectitudinea administrării fiecărui patrimoniu, iar atunci când se produc încălcări ale normelor juridice sau prejudicii materiale trebuie să intervină cu măsuri energice de remediere a stărilor de lucruri negative.

Rolul organelor de control în buna administrare si în asigurarea integrităţii patrimoniului public şi privat se manifestă îndeosebi în trei direcţii principale:

- stabilirea pagubelor suferite de agenţii economici şi de alte unităţi patrimoniale;
- stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului şi pen tru pagubele provocate de personalul cu funcţii gestionare, de spe cialitate sau de conducere, ori de persoane din afara unităţii;
- stabilirea şi controlul măsurilor de recuperare a pagubelor.

Se menționează şi faptul că organele de control pot îndeplini direct asemenea atribuții sau ele verifică numai modul în care acestea au fost realizate de alți responsabili (conducerea unității, compartimentul financiar-contabil, compartimentul juridic). Vom detalia în cele ce urmează aceste probleme complexe.

4.4.1. Stabilirea pagubelor suferite de agenții economici sau de alte unități patrimoniale

în general, prin pagubă sau prejudiciu se înțelege orice pierdere suferită de o persoană juridică sau fizică (întreprinzător ori comerciant), indiferent dacă această pierdere are ca efect diminuarea activului sau ia forma majorărilor nejustificate ale pasivului, în practică, cele mai frecvente cazuri de păgubire a avutului public sau privat se produc prin micşorarea elementelor de activ, care pot reprezenta pierderi, sustrageri, deteriorări sau degradări de bunuri, efectuarea unor cheltuieli neeconomicoase, plăți nelegale ori nedatorate etc. Sunt însă şi pagube care se produc prin majorarea pasivului, cum ar fi, de exemplu, contractarea unor angajamente ferme, dar care sunt nelegale ori dezavantajoase pentru unitate, care vor genera plăți obligatorii atunci când ele devin exigibile.

Stabilirea pagubelor provocate unităților patrimoniale este o operațiune destul de complexă, care are ca punct de plecare constatarea prejudiciilor şi consemnarea lor în documente oficiale (acte justificative), continuă cu evaluarea lipsurilor constatate şi se încheie cu eventualele regularizări posibile şi necesare (dintre care cele mai frecvente sunt compensarea minusurilor cu plusurile de inventar, calculul şi acordarea scăzămintelor normale, aprobarea scăderii din gestiuni a unor lipsuri neimputabile).

Evident, sarcinile organelor de control economic, financiar şi gestionar se extind asupra tuturor acestor aspecte, chiar dacă unele dintre ele reprezintă obligații directe ale altor persoane din unitate, astfel:

A. Constatarea pagubelor şi consemnarea lor

Prejudiciile suferite de unitățile patrimoniale sunt de mai multe feluri, ele se constată în diverse împrejurări şi pe căi diferite şi trebuie consemnate obligatoriu, după cum urmează:

a) Vom începe cu prejudiciile deja cunoscute de noi, respectiv cu cele de natura lipsurilor în gestiuni. Am convenit anterior că acestea sunt

puse în evidență cu ocazia inventarierii periodice a patrimoniului (inventarierea generală anuală, inventarieri inopinate de control a unor gestiuni, inventarieri de predare-primire a gestiunilor) şi se găsesc consemnate în documentele specifice acestor operațiuni (liste de inventariere, procese-verbale privind rezultatele inventarierii etc.). Prin urmare, într-un asemenea caz nu este nevoie de alte documente de consemnare. Reamintim faptul că, în cazul gestiunilor cu evidență global-valorică rezultatele inventarierii se stabilesc în finalul listelor de inventar şi sunt raportate apoi în procesul-verbal întocmit de comisie. La gestiunile cu evidență cantitativ-valorică determinarea rezultatelor inventarierii se face cu ajutorul situațiilor comparative de gestiuni (liste de inventariere centralizatoare), de unde se preiau apoi (după efectuarea calculelor specifice), în procesul-verbal.

Se menționează si faptul că, în scopul soluționării corecte a lipsurilor de inventar, comisiile de inventariere vor lua gestionarilor note explicative complete, din care să rezulte caracterul lipsurilor, pierderilor, deprecierilor sau distragerilor constatate si împrejurările producerii lor. Pe baza explicațiilor primite şi altor documente cercetate, comisiile de inventariere sau organele de control gestionar formulează concluzii şi propun măsuri concrete în atenția conducerilor de unități, care urmează a fi adoptate în conformitate cu normele juridice în vigoare (regularizări, imputații si modul de înregistrare a lor în contabilitate). Decizia conducerii nu poate fi luată mai târziu de 5 zile de la încheierea inventarierii.

b) în al doilea rând vom avea în vedere prejudiciile de natura cheltu ielilor neeconomicoase, angajamentelor nelegale ori păguboase, drepturilor necuvenite, plățile nedatorate etc., care se constată de regulă de către organele controlului gestionar de fond cu prilejul verificării anuale la care este supusă orice unitate din structurile ierarhizate. Aşa cum am menționat în cadrai metodologiilor de exercitare a controlului, aceste prejudicii se găsesc con semnate în procesele-verbale de control sau de verificare întocmite la terminarea controlului gestionar, în cadrai obiectivelor şi secțiunilor specifice privind aprovizionările, producția şi costurile, desfacerea, încasările şi plățile, salarizarea, investițiile etc. Asta înseamnă că nici în acest caz nu trebuie întocmite alte documente oficiale de consemnare a pagubelor sau prejudi ciilor.

c) în schimb, celelalte pagube suferite de unitățile patrimoniale nece sită întocmirea de documente speciale care să facă dovada producerii lor. Avem în vedere prejudiciile de natura sustragerilor, degradărilor sau distra gerilor de bunuri, care prezintă mai multe trăsături distinctive, în primul

rând, asemenea prejudicii au la bază fapte ilicite, care pot reprezenta fie încălcări ale obligațiilor de serviciu, fie delicte civile sau chiar infracțiuni. Vom vedea în paragrafele următoare că natura faptelor generatoare a prejudiciilor are o importanță deosebită, nu numai sub aspectul competențelor de constatare, dar şi pentru modul de stabilire a răspunderii juridice ce revine vinovaților şi chiar pentru determinarea cuantumului pagubei efective, în al doilea rând, aceste prejudicii care se produc accidental şi neuniform în timp necesită operațiuni speciale de constatare, în funcție de natura lor şi de împrejurările în care s-au produs asemenea pagube, competențele de constatare revin în principiu persoanelor cu funcții de conducere la diferite niveluri sau în diferite compartimente al unității (în cadrul atribuțiilor de control ierarhizat), organelor specializate de control financiar şi gestionar, iar în unele cazuri organelor de urmărire sau de cercetare penală, în al treilea rând, pentru asemenea prejudicii nu există documente probatorii preconstituite, acestea trebuind a fi întocmite în momentul constatării pagubei. Cele mai uzuale astfel de documente sunt procesele-verbale de constatare, care vor conține în principal o descriere amănunțită a prejudiciului şi o apreciere cât mai exactă a întinderii sale.

B. Evaluarea prejudiciilor provocate avutului public sau privat

Pentru determinarea exactă a pagubelor suferite de agenții economici sau de alte unități patrimoniale o însemnătate deosebită prezintă criteriile şi modalitățile de evaluare a prejudiciilor efective, respectiv modul de transpunere a acestora în echivalent valoric. O asemenea operațiune trebuie să asigure nu numai acoperirea integrală a pierderilor suferite de unități (despăgubirea sau desdăunarea acestora), dar şi o echitabilă dimensionare a sumelor ce urmează a fi recuperate de la cei vinovați (sume care trebuie să includă şi elementele de descurajare a fenomenului de prejudiciere a patrimoniului public şi privat). Pentru satisfacerea acestor exigențe, evaluarea pagubelor trebuie să respecte mai întâi două principii fundamentale, care trebuie cunoscute şi recunoscute de toți cei implicați.

Astfel, un prim principiu instituie regula generală potrivit căreia pagubele produse prin afectarea unor valori corporale se evaluează la valoarea reală a bunurilor şi nu la prețurile sau valorile cu care acestea sunt înregistrate în sistemele de evidență contabile. Asta înseamnă că în cazul imobilizărilor de pildă trebuie avute în vedere amortizările înregistrate, iar în cazul obiectelor de inventar, gradul efectiv de uzură, în cazul stocurilor cumpărate

(materii prime, materiale consumabile, animale şi păsări, ambalaje etc.), valoarea reală este echivalentă cu costul de achiziţie (care, potrivit normelor contabile, este egal cu preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport şi alte cheltuieli accesorii, necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv). La fel, valoarea reală a produselor din producţia proprie (produse finite, semifabricate, produse reziduale) se obţine prin corectarea costurilor prestabilite din contabilitate cu diferenţele favorabile sau nefavorabile determinate la sfârşitul perioadei de calcul. Probleme mai complexe pot interveni în cazul mărfurilor din unităţile comerciale. Potrivit actualului sistem contabil din România, mărfurile pot fi contabilizate la costul de achiziţie (situaţia normală), dar pot fi evidenţiate în contabilitate şi la preţul de vânzare (cu sau fără taxa pe valoarea adăugată), în acest din urmă caz, valoarea reală a mărfurilor va fi reprezentată de preţul de cumpărare şi cheltuielile de circulaţie deja efectuate şi nu de preţul cu amănuntul din contabilitate.

Evident, valoarea reală la care ne-am referit mai sus priveşte în primul rând unităţile patrimoniale păgubite, reprezentând sumele cuvenite acestora pentru desdăunare. în ce priveşte sumele imputate celor vinovaţi, acestea se determină, aşa cum vom vedea mai departe, după alte reguli.

Cel de-al doilea principiu vizează momentul de referinţă al evaluării. Astfel, ca regulă generală, din punct de vedere al timpului, evaluarea prejudiciilor se face la preţul sau valoarea bunurilor din momentul producerii pagubei şi numai în cazurile particulare când acest moment nu poate fi determinat cu exactitate se vor lua în calcul preţurile sau valorile în vigoare la data constatării prejudiciului respectiv. Aplicarea acestui principiu priveşte tot valoarea de despăgubire a unităţilor prejudiciate si este operantă numai în situaţiile de stabilitate monetară, în condiţiile unei inflaţii accentuate devin posibile şi necesare derogări de la acest principiu. De altfel, normele noastre actuale prevăd că „în cazul constatării unor lipsuri imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire". Prin valoare de înlocuire se înţelege, în acest caz, costul de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care va cuprinde preţul de cumpărare practicat pe piaţă, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea lui în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv, în practică însă lucrurile sunt mai complexe şi ele trebuie analizate sub toate aspectele lor.

Astfel, pentru stabilirea sumelor de recuperat de la cei vinovați, evaluarea pagubelor trebuie să țină cont de două importante distincții, după cum urmează:

- mai întâi trebuie făcută o distincție clară între pagubele produse de salariați unităților în care aceştia sunt angajați şi în legătură cu sarcinile sau atribuțiile lor de serviciu (în care caz răspunderea se stabileşte potrivit Codului muncii) şi pagubele produse de alte persoane, prin fapte ce constituie delicte civile sau infracțiuni (pentru care răspunderea se stabileşte potrivit Codului civil şi Co dului penal);
- pe de altă parte, trebuie făcută distincție între pagubele care constau în lipsa, dispariția sau distrugerea totală a unor bunuri (când nu mai rămâne nimic de valorificat) şi pagubele ce au ca efect dete riorarea, degradarea ori distrugerea parțială a bunurilor.

în aceste condiții, evaluarea pagubelor provocate agenților economici sau altor unități patrimoniale trebuie să țină cont de felul răspunderii, natura bunurilor sau valorilor şi forma pe care o îmbracă prejudiciul cauzat. Practic, din combinarea elementelor de distincție enumerate mai sus, rezultă cel puțin trei situații diferite de evaluare a pagubelor, după cum urmează:

a) Prejudiciile provocate de salariați unității cu care au un contract de muncă şi care constau în lipsa, dispariția sau distrugerea totală a unor bunuri se evaluează astfel:

- bunurile lipsă sau total distruse se evaluează la valoarea de înlo cuire (am arătat anterior ce se înțelege prin această valoare);
- bunurile care nu au în unitatea prejudiciată prețuri sau valori de înregistrare (reprezentând în principal obiecte confecționate prin eforturi proprii, care nu sunt înregistrate ca atare, dar sunt utile) se evaluează la prețuri stabilite de unitatea păgubită, în aşa fel încât acestea să-şi acopere integral cheltuielile efectuate;
- la fel pentru bunurile constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, dar care nu mai pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv;
- producția nefinită constatată lipsă sau distrusă se evaluează la nivelul costurilor efective, dar cu reevaluarea materialelor con ținute la prețuri de înlocuire şi cu adăugarea cotelor corespun zătoare prin cheltuielile indirecte (sau de regie).

b) Prejudiciile produse tot de salariați (pentru care răspunderea se stabileşte Codului muncii), dar care constau în degradarea, deteriorarea sau distrugerea parțială a bunurilor se evaluează în una din următoarele trei variante:

- la nivelul cheltuielilor efective necesitate de repararea sau recondiționarea lor, dacă prin asemenea operații bunurile respective pot fi aduse la starea lor inițială;
- la nivelul diferenței dintre prețul sau valoarea avute anterior şi suma obținută prin valorificare, atunci când bunurile degradate sunt vândute cu preț redus, valorificate la preț de deşeu, reintroduse în producție ca materie primă etc.;
- la nivelul diferenței de preț-valoare, la care se adaugă cheltuielile suplimentare făcute, atunci când bunurile în cauză pot fi transformate în altele de o calitate inferioară, de dimensiuni reduse sau cu valoare mai mică.

în legătură cu aceste aspecte se impune precizarea că valoarea despăgubirilor pentru bunurile reparate, recondiționate, transformate sau valorificate nu poate depăşi prețul de piață al unor bunuri identice sau similare.

De asemenea, cu riscul de a ne repeta, trebuie să menționăm faptul că valoarea de imputare se calculează şi se adaugă obligatoriu TVA aferentă.

c) Prejudiciile produse prin fapte ce constituie delicte civile sau infracțiuni (indiferent dacă sunt din categoria celor totale sau parțiale) se evaluează prin însumarea a două elemente:

- valoarea efectivă a pagubei, stabilită prin una dintre modalitățile descrise mai sus (preț cu amănuntul, diferență de preț, cost efectiv corectat, cheltuieli efectuate etc.);
- valoarea foloaselor nerealizate de unitatea patrimonială (cunoscută şi sub denumirea de valoarea foloaselor de care a fost lipsită unitatea), valoare ce poate reprezenta producție neobținută, beneficii nerealizate, cheltuieli suplimentare făcute, despăgubiri sau penalități plătite altor unități etc.

Se impune şi precizarea că toate aceste modalități de evaluare a pagubelor se aplică în cazul prejudiciilor *materiale* (care au un conținut economic şi deci pot fi exprimate şi recuperate în bani), *efective* (care reprezintă o diminuare efectivă a patrimoniului), *directe* (care au legătură cu fapta vinovatului), *reale* (adică întemeiate pe valoarea reală a bunurilor) şi *certe* (care sunt precis determinate, iar existența şi întinderea lor sunt neîndoielnice).

C. Compensarea minusurilor cu plusurile de inventar

Am convenit mai sus că pagubele inițial constatate, consemnate în acte oficiale şi evaluate în conformitate cu principiile şi normele deja enunțate, pot (iar în unele cazuri trebuie) să fie supuse unor operațiuni de regularizare specifice.

Compensarea cantitativ-valorică a lipsurilor cu plusurile constatate la inventariere este o operațiune de regularizare parțială, care permite corectarea unor erori de manipulare a bunurilor. Ea este aplicabilă numai în cazul particular al gestiunilor cu evidență cantitativ-valorică, la care se pot constata la inventariere atât plusuri, cât şi minusuri, la aceleaşi sortimente de bunuri.

Față de regula generală, potrivit căreia plusurile de inventar se înregistrează în contabilitate ca atare, iar lipsurile se impută persoanelor vinovate (de regulă gestionarilor), compensarea oferă gestionarilor o importantă facilitate, în sensul că este injust ca aceştia să fie sancționați cu imputarea unor bunuri care, în realitate, au fost numai confundate cu altele asemănătoare.

Competența aprobării compensărilor revine în toate cazurile conducătorilor de unități patrimoniale (administratori, directori, ordonatori de credite bugetare). De altfel, pentru a facilita aprecierea corectă a cazurilor de compensare, agenții economici şi celelalte unități patrimoniale au obligația să întocmească şi să actualizeze periodic liste speciale cuprinzând soiturile de materiale, produse, mărfuri şi ambalaje, precum şi alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare. Aceste liste se aprobă de conducerea unității, au caracter de uz intern si pot fi consultate numai de administrator sau de ordonatorul de credite.

Prin urmare, compensarea minusurilor cu plusurile de inventar nu poate fi făcută oricând şi oricum, în general, este admis faptul că pentru aprobarea şi efectuarea compensărilor trebuie îndeplinite trei condiții obligatorii:

- compensările sunt permise de lege numai pentru sortimentele ace luiaşi produs sau pentru bunuri asemănătoare, la care există un risc real de confuzie datorită aspectului exterior (formă, dimen siuni, culoare, model, desen, ambalaj etc.);
- plusurile şi minusurile compensabile trebuie să fie constatate în aceeaşi gestiune şi în aceeaşi perioadă de gestiune (înțelegând prin aceasta perioada dintre două inventarieri consecutive);
- lipsurile ce urmează a fi compensate nu pot fi produsul unor infrac țiuni şi nici sustragerii sau degradării de bunuri datorate vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acelor bunuri.

Pe de altă parte, pentru efectuarea corectă şi unitară a calculelor, în operațiile de compensare a minusurilor cu plusurile de inventar, trebuie respectate trei reguli de bază, astfel:

a. în operațiunile de compensare trebuie să se ajungă mai întâi la o egalitate cantitativă a plusurilor şi minusurilor, iar acest lucru se realizează prin eliminarea din calcul a cantităților care depăşesc egalitatea, începând cu sorturile ce au prețurile unitare cele mai mici; cu alte cuvinte, sortimentele se introduc în calculele de com pensare în ordinea descrescătoare a prețurilor sau valorilor unitare;
b. Diferențele valorice (pentru cantități egale de plusuri si minusuri intrate în compensare) se stabilesc în funcție de totalul valorilor plus şi totalul valorilor minus şi nu pe sorturi sau grupe de sorturi împerecheate după libera voință;
c. Din calculele de compensare, unitățile patrimoniale (persoane ju ridice) nu pot si nu trebuie să iasă prejudiciate. Asta înseamnă că orice diferență negativă (cantitativ-valorică sau numai valorică) va fi recuperată obligatoriu de la cei vinovați. Respectarea acestui principiu elementar are o mare însemnătate pentru protejarea patri moniului public şi privat şi priveşte în egală măsură pe cei ce efectuează calculele de compensare, dar şi pe cei abilitați cu apro barea lor.

în sfârşit, efectuarea propriu-zisă a operațiunilor şi calculelor de compensare generează patru cazuri sau situații specifice, care se rezolvă în mod diferit, după cum urmează:

Cazul 1. Când plusurile sunt mai mari, atât cantitativ, cât şi valoric decât lipsurile de inventar, în urma calculelor de compensare va rezulta un plus cantitativ şi o diferență valorică în plus, care se înregistrează în contabilitate ca atare; în acest caz, unitatea nu suferă un prejudiciu efectiv şi, în consecință, nu poate fi vorba de imputarea vreunor sume gestionarului sau gestionarilor.

Exemplu:

Cu ocazia inventarierii unei gestiuni, la diferite sorturi ale unui produs se constată următoarele diferențe cantitative şi valorice, care se regularizează astfel:

Constatat la inventariere

Plusuri		Minusuri	
10 unităţi x 12.000 lei/u =	120.000 lei	7 unităţi x 9.000 lei/u =	63.000 lei
10 unităţi x 10.000 lei/u =	100.000 lei	8 unităţi x 8.000 lei/u =	64.000 lei
8 unităţi x 11.000 lei/u =	88.000 lei	6 unităţi x 8.500 lei/u =	51.000 lei
28 unităţi	308.000 lei	21 unităţi	178.000 lei

Cantităţile de mai sus au fost stabilite ca diferenţe între situaţia faptică determinată prin inventar şi consemnată în listele de inventariere model simplificat şi situaţia scriptică furnizată de evidenţa operativă a gestiunii şi de contabilitatea analitică a stocurilor. Fiind vorba de sortimente la care s-au înregistrat diferenţe de inventar (în plus sau în minus), ele au fost preluate în listele de inventariere model centralizator, pe care le-am denumit „situaţii comparative de gestiune".

Analizând situaţia de faţă, constatăm că plusurile sunt mai mari decât minusurile cu 28 - 21 = 7 unităţi. Cum compensarea se face în toate cazurile între cantităţi egale de plusuri şi minusuri (a se vedea prima regulă a compensărilor), înseamnă că va trebui să eliminăm din calcul 7 unităţi dintre cele plus care au preţurile unitare cele mai reduse (10.000 lei/u). Pentru a uşura această operaţiune, vom ordona plusurile şi minusurile în ordinea descrescătoare a preţurilor, astfel:

Se compensează

Plusuri		Minusuri	
10 unităţi x 12.000 lei/u =	120.000 lei	7 unităţi x 9.000 lei/u =	63.000 lei
8 unităţi x 11.000 lei/u =	88.000 lei	8 unităţi x 8.000 lei/u =	64.000 lei
3 unităţi x 10.000 lei/u =	30.000 lei	6 unităţi x 8.500 lei/u =	51.000 lei
21 unităţi	238.000 lei	21 unităţi	178.000 lei

în urma acestui calcul constatăm că şi sub aspect valoric plusurile sunt mai mari decât lipsurile. Evident, conform celei de-a doua reguli a compensărilor, comparaţia se face între totalul valorilor plus (238.000 lei) şi totalul valorilor minus (178.000 lei).

Pentru finalizarea operaţiunii, unitatea patrimonială în cauză urmează să înregistreze în contabilitatea sa două elemente:

a) un plus cantitativ de 7 unităţi x 10.000 lei = 70.000 lei (este vorba de cantităţile care nu au intrat în calculul de compensare);

b) un plus valoric de 238.000 - 178.000 = 60.000 lei (diferența valorică în plus pentru cantitățile egale de plusuri şi minusuri admise în compensare).

în ce priveşte respectarea celei de-a treia reguli, nu se poate pune problema aici, deoarece ambele diferențe sunt pozitive.

Cazul 2. Când plusurile depăşesc din punct de vedere cantitativ minusurile, dar cantitățile intrate în compensare au o valoare mai mică, cantitățile necompensate se vor înregistra ca plusuri, iar diferența valorică în minus se impută gestionarului.

Exemplu:

Cu ocazia inventarierii unei gestiuni, la diferite soituri ale unui produs se constată următoarele diferențe cantitative şi valorice, care se regularizează astfel:

Constatat la inventariere

Plusuri		Minusuri	
10 unități x 22.000 lei/u =	220.000 lei	6 unități x 30.000 lei/u =	180.000 lei
5 unități x 25.000 lei/u =	125.000 lei	10 unități x 32.000 lei/u =	320.000 lei
10 unități x 24.000 lei/u =	240.000 lei	4 unități x 35.000 lei/u =	140.000 lei
25 unități	585.000 lei	20 unități	640.000 lei

Se compensează

Plusuri		Minusuri	
5 unități x 25.000 lei/u =	125.000 lei	4 unități x 35.000 lei/u =	140.000 lei
10 unități x 24.000 lei/u =	240.000 lei	10 unități x 32.000 lei/u =	320.000 lei
5 unități x 22.000 lei/u =	110.000 lei	6 unități x 30.000 lei/u =	180.000 lei
20 unități	475.000 lei	20 unități	640.000 lei

Urmează a se înregistra:

a) Plus cantitativ: 5 unități x 22.000 lei/unitate = 110.000 lei;
b) Minus valoric: 640.000 - 475.000 = 165.000 lei - diferență care se impută gestionarului.

Cazul 3. Când plusurile sunt din punct de vedere cantitativ mai mici decât minusurile, dar cantitățile intrate în compensare au o valoare mai

mare decât cea a minusurilor, cantităţile necompensate se impută obligatoriu gestionarului, iar diferenţa valorică se înregistrează ca plus.

Exemplu:

Cu ocazia inventarierii unei gestiuni, la diferite soituri ale unui produs se constată următoarele diferenţe cantitative şi valorice, care se regularizează astfel:

Constatat la inventariere

Plusuri		Minusuri	
10 unităţi x 15.000 lei/u =	150.000 lei	8 unităţix 12.000 lei/u =	96.000 lei
7 unităţi x 16.000 lei/u =	112.000 lei	6 unităţix 11.000 lei/u =	66.000 lei
3 unităţi x 17.000 lei/u =	51.000 lei	10 unităţix 14.000 lei/u =	140.000 lei
20 unităţi	313.000 lei	24 unităţi	302.000 lei

Se compensează

Plusuri		Minusuri	
3 unităţi x 17.000 lei/u =	51.000 lei	10 unităţix 14.000 lei/u =	140.000 lei
7 unităţi x 16.000 lei/u =	112.000 lei	8 unităţix 12.000 lei/u =	96.000 lei
10 unităţi x 15.000 lei/u =	150.000 lei	2 unităţix 11.000 lei/u =	22.000 lei
20 unităţi	313.000 lei	20 unităţi	258.000 lei

Urmează a se înregistra:

a) Minus cantitativ: 4 unităţi x 11.000 lei/u= 44.000 lei, valoare ce urmează a se imputa gestionarului;
b) Plus valoric: 313.000 - 258.000 = 55.000 lei.

Cazul 4. Când plusurile sunt mai mici decât minusurile, atât cantitativ, cât şi valoric (evident, pentru cantităţile egale intrate în compensare), se vor imputa gestionarului atât cantităţile rămase necompensate, dar şi diferenţa valorică negativă.

Exemplu:

Cu ocazia inventarierii unei gestiuni, la diferite sorturi ale unui produs se constată următoarele diferenţe cantitative si valorice, care se regularizează astfel:

Constatat la inventariere

Plusuri		Minusuri	
4 unități x 10.000 lei/u =	40.000 lei	3 unități x 20.000 lei/u =	60.000 lei
12 unități x 9.000 leiAi =	108.000 lei	10 unități x 19.000 lei/u =	190.000 lei
2 unități x 8.000 lei/u =	16.000 lei	10 unități x 18.000 lei/u =	180.000 lei
18 unități	164.000 lei	23 unități	430.000 lei

Se compensează

Plusuri		Minusuri	
4 unități x 10.000 lei/u =	40.000 lei	3 unități x 20.000 lei/u =	60.000 lei
12 unități x 9.000 lei/u =	108.000 lei	10 unități x 19.000 lei/u =	190.000 lei
2 unități x 8.000 lei/u =	16.000 lei	5 unități x 18.000 lei/u =	90.000 lei
18 unități	164.000 lei	18 unități	340.000 lei

Urmează a se înregistra:

a) Minus cantitativ: 5 unități x 18.000 lei/u = 90.000 lei;
b) Minus valoric 340.000 - 164.000 = 176.000 lei; ambele sume (90.000 lei + 176.000 lei = 266.000 lei) se vor imputa gestionarului.

Se impune precizarea că orice operațiune de compensare a minusurilor cu plusurile de inventar se va încadra într-unul dintre cele patru cazuri exemplificate mai sus. Cu titlu de concluzie, vor prezenta sinoptic cele patru cazuri de compensare în tabelul următor:

Cazuri	Situația cantitativă	Situația valorică	Situația de regularizat
Cazi	**P>M**	**P>M**	**+C;+V**
Caz 2	**P>M**	**P<M**	**+C;-V**
Caz 3	**P<M**	**P>M**	**-C;+V**
Caz 4	**P<M**	**P<M**	**-C; -V**

Tabelul nr. l - Reprezentarea schematică a cazurilor de compensare

Credem că este necesară încă o precizare. Ceea ce am numit noi în ultima coloană „diferențe de regularizat" reprezintă de fapt ceea ce rămâne după efectuarea compensărilor (care, așa cum am precizat mai sus, sunt ele însele operațiuni de regularizare). De altfel, în practică, aceste diferențe nu beneficiază de un tratament izolat. Valorificarea rezultatelor unui inventar se realizează, din punct de vedere contabil, prin înregistrarea tuturor

plusurilor şi a tuturor minusurilor constatate, mai întâi în conturile analitice ale sortimentelor respective şi apoi (prin reportare) în contul sintetic de stocuri, căruia îi aparţin sortimentele în cauză, în felul acesta, contul sintetic de stocuri va conține în rulajul debitor toate plusurile şi în rulajul creditor toate minusurile, iar soldul său va reprezenta diferențele dintre acestea, respectiv diferențele cantitativ-valorice (cantități în plus sau în minus necompensate) sau numai diferențele valorice (rezultate din jocul prețurilor).

D. Calculul şi acordarea scăzămintelor normale (naturale)

în multe cazuri, definitivarea situației unor gestiuni şi prin urmare stabilirea prejudiciilor efective suferite de unitățile patrimoniale trebuie să țină cont de intervenția unor pierderi obiective, care afectează anumite bunuri gestionate, dar care nu antrenează responsabilitatea sau culpa gestionarului, în esență este vorba de acele materiale, produse sau mărfuri care au particularitatea că pot suferi, pe timpul transportului, manipulării sau depozitării, anumite pierderi cantitative datorate unor procese sau fenomene naturale cum sunt cele de evaporare sau deshidratare, volatilizare, pulverizare, spargere, fărâmițare, scurgere, absorbție în ambalaje etc.

Aceste pierderi normale sau naturale sunt cunoscute în practică sub denumirea generică de perisabilități. Ele nu provin din vina gestionarului sau altor persoane şi prin urmare trebuie să fie scăzute din gestiuni după o procedură specifică, în acest scop, pentru sectorul public, ministerele, departamentele şi alte organe centrale ale administrației de stat stabilesc cote procentuale de scăzăminte pentru toate bunurile perisabile din domeniul lor de activitate, în cazul agenților economici cu capital privat, sarcina elaborării cotelor procentuale de scăzăminte revine consiliilor de administrație, iar în situații deosebite (unități al căror specific impune un volum important de scăzăminte naturale), propunerile administratorilor pot fi supuse aprobării adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților. Evident, scăzămintele normale vor putea fi acordate gestionarilor numai în cazurile în care lipsurile în gestiuni nu provin din alte cauze (calamități naturale sau sinistre, cazuri de forță majoră, accidente, neglijență sau rea credință etc.) care să impună o altă încadrare juridică a faptelor generatoare.

Cotele procentuale de perisabilități stabilite (la nivel departamental, la nivelul administrației locale sau la nivelul fiecărei unități) au un caracter maximal, nefiind obligatorie acordarea lor integrală şi în toate cazurile. Competența aprobării cotelor de scăzăminte revine în toate cazurile conducerilor de unități. Prin urmare, consiliile de administrație vor trebui să

aprecieze de la caz la caz, în funcţie de condiţiile concrete, dacă şi cât din cota stabilită se aprobă fiecărei gestiuni sau fiecărui gestionar.

Normele de scăzăminte nu se aplică niciodată anticipat. Perisabilităţile se calculează şi se aprobă numai cu ocazia inventarierilor, numai în condiţiile unor lipsuri efective de inventar şi numai în limita acestora. Mai mult, dacă valorificarea inventarului cuprinde şi operaţiuni de compensare, scăzămintele se calculează numai în situaţia în care cantităţile lipsă sunt mai mari decât cantităţile constatate plus (a se vedea cazurile 3 şi 4 din tabelul sinoptic prezentat în paragraful precedent). Practic, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând valorilor materiale la care s-au constatat lipsurile. Dacă în urma acestui calcul mai rămân diferenţe cantitative în minus, cotele de scăzăminte aprobate de conducerea unităţii se pot aplica şi asupra celorlalte sortimente admise în compensare (la care s-au constatat plusuri), precum şi asupra sortimentelor din aceeaşi grupă (la care nu s-au constatat diferenţe). Dacă şi în urma acestor operaţii rămân diferenţe în minus, acestea vor reprezenta în principiu un prejudiciu efectiv pentru unitate, urmând a se recupera de la persoanele vinovate, în conformitate cu normele legale în vigoare.

în sfârşit, insistăm asupra faptului că, la gestiunile cu evidenţă cantitativ-valorică, este interzisă acordarea de scăzăminte normale dacă plusurile cantitative depăşesc sau sunt egale cu minusurile de inventar, chiar dacă din calculele de compensare rezultă diferenţe valorice negative. Raţiunea unei asemenea interdicţii derivă din faptul că perisabilităţile sunt, în esenţa lor, pierderi cantitative; or, dacă plusurile cantitative sunt mai mari decât minusurile, este evident că fenomenul de pierdere naturală nu a avut loc.

E. Aprobarea scăderii din gestiuni a altor lipsuri neimputabile

Pot exista situaţii în care minusurile de inventar depăşesc normele sau cotele de scăzăminte naturale, precum şi situaţii de lipsuri înregistrate la produse neperisabile (pentru care nu sunt stabilite cote de scăzăminte), dar care nu sunt generate de fapte culpabile sau ilicite, în asemenea cazuri, dacă se poate face dovada nevinovăţiei gestionarului sau gestionarilor, acestea nu vor fi imputate.

Ca regulă generală, competenţa aprobării scăderii din gestiuni a unor lipsuri neimputabile revine conducerilor de unităţi. Astfel, pentru sectorul bugetar, normele legale în vigoare l prevăd că scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv (conducătorii organelor administraţiei de stat si ai instituţiilor publice), cu avizul ordonatorului de credite ierarhic

superior, în acest scop, ministerele şi alte organe ale administraţiei publice centrale vor elabora norme proprii care vor fi supuse spre avizare Ministerului Finanţelor Publice.

De asemenea, în cazul structurilor economice supraordonate (regii autonome, organizaţii cooperatiste sau de altă natură) competenţele de aprobare pot fi eşalonate pe niveluri ierarhice, în funcţie de mărimea sumelor.

Nu intră sub incidenţa acestui tratament bunurile de patrimoniu, cele culturale şi artistice, inclusiv fondul de carte şi valorile de muzeu.

4.4.2. Stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului şi pentru pagubele provocate avutului public şi privat

Gestionarea diferitelor patrimonii este o problemă deosebit de importantă şi ea trebuie să fie protejată sau ocrotită delege. Drept urmare, orice încălcare a normelor legale ce reglementează gestionarea şi utilizarea valorilor materiale sau băneşti, îndeplinirea obligaţiilor profesionale şi de serviciu, angajarea şi efectuarea de plăţi şi cheltuieli în cadrul unităţilor patrimoniale trebuie să angajeze responsabilitatea deplină a celor implicaţi, în acest cadru, importante îndatoriri şi răspunderi revin administratorilor, gestionarilor, personalului financiar-contabil, organelor proprii de control, dar şi celorlalţi salariaţi, precum şi terţilor ce vin în contact cu patrimoniul agenţilor economici sau altor unităţi.

în termeni juridici, încălcarea normelor de administrare eficientă a diferitelor patrimonii sau ştirbirea sub orice formă a proprietăţii publice sau private atrage după sine răspunderi de natură disciplinară, contravenţională, materială, civilă sau penală, după caz. Ne permitem să analizăm aceste aspecte prin prisma implicaţiilor pe care le au în sfera controlului economic, financiar şi gestionar.

A. Răspunderea disciplinară

în materie de administrare a patrimoniului, răspunderea disciplinară intervine atunci când persoanele cu funcţii gestionare, administratorii sau alţi salariaţi încalcă cu vinovăţie obligaţiile referitoare la apărarea, consolidarea şi dezvoltarea avutului unităţii patrimoniale în care sunt angajaţi, fără ca prin aceasta să se producă un prejudiciu material real şi efectiv persoanei juridice în cauză. De exemplu, pot constitui abateri disciplinare eliberarea

de bunuri din gestiuni pe bază de dispoziție verbală sau fără întocmirea documentelor justificative aferente, neținerea ori ținerea necorespunzătoare a evidențelor tehnico-operative la gestiuni sau în secțiile de producție, neanunțarea depășirii limitelor minime sau maxime de stocuri, nerespectarea condițiilor formale de predare-primire a gestiunilor.

Potrivit Codului muncii (care reglementează această formă a răspunderilor juridice), abaterile disciplinare se sancționează cu: avertisment scris, suspendarea contractului de muncă pentru o perioadă ce nu poate depăşi 10 zile lucrătoare, retrogradarea din funcție, cu acordarea salariului corespunzător funcției în care s-s dispus retrogradarea, pentru o durată ce nu poate depăşi 60 de zile, reducerea salariului de bază pe o durată de 1-3 luni cu 5-10%, reducerea salariului de bază şi/sau, după caz, şi a indemnizației de conducere pe o perioadă de 1-3 luni cu 5-10%, desfacerea disciplinară a contractului individual de muncă. Aplicarea sancțiunilor disciplinare se face numai după cercetarea atentă a faptelor, după ascultarea persoanei vinovate şi după verificarea susținerilor aduse de aceasta în apărarea sa. Ca regulă generală, competența stabilirii şi aplicării sancțiunilor disciplinare revine conducerii unității (consiliului de administrație). Există însă posibilitatea ca prin Regulamentul de ordine interioară să se stabilească că sancțiunile mai uşoare (mustrare, avertisment) pot fi aplicate de şefii de compartimente, de secții sau chiar de maiştri. De asemenea, pentru persoanele numite sau angajate de un organ din ierarhia superioară, aplicarea sancțiunilor se face numai de acel organ.

Angajatorul stabileşte sancțiunea disciplinară aplicabilă în raport cu gravitatea abaterii disciplinare săvârşite de salariat, avându-se în vedere următoarele: împrejurările în care a fost săvârşită fapta, gradul de vinovăție a salariatului, consecințele abaterii disciplinare, comportarea generală în serviciu a salariatului, eventualele sancțiuni disciplinare suferite anterior de către acesta.

Angajatorul dispune aplicarea sancțiunii disciplinare printr-o decizie emisă în formă scrisă, în termen de 30 de zile de la data luării la cunoştință despre săvârşirea abaterii disciplinare, dar nu mai târziu de 6 luni de la săvârşirea faptei. Sancțiunile disciplinare aplicate se comunică obligatoriu în scris persoanelor vinovate, îmbrăcând forma unei decizii.

Sub sancțiunea nulității absolute, în decizie se cuprind obligatoriu:

a) descrierea faptei care constituie abatere disciplinară;
b) precizarea prevederilor din statutul de personal, regulamentul in tern sau contractul colectiv de muncă aplicabil, care au fost încăl cate de salariat;

c) motivele pentru care au fost înlăturate apărările formulate de salariat în timpul cercetării disciplinare prealabile sau motivele pentru care nu a fost efectuată cercetarea;
d) temeiul de drept în baza căruia se aplică sancțiunea disciplinară;
e) termenul în care sancțiunea poate fi contestată;
f) instanța competentă la care sancțiunea poate fi contestată.

Decizia de sancționare se comunică salariatului în termen de 5 zile calendaristice de la data emiterii şi produce efecte de la data comunicării. Decizia trebuie predată personal salariatului, cu semnătură de primire, ori, în caz de refuz al primirii, prin scrisoare recomandată, la domiciliul sau reşedința comunicată de acesta. Decizia de sancționare poate fi contestată de salariat la instanțele judecătoreşti competente în termen de 30 de zile calendaristice de la data comunicării.

Prin urmare, răspunderea disciplinară este aplicabilă numai salariaților şi numai în raporturile acestora cu unitatea la care sunt încadrați. Cu alte cuvinte, existența răspunderii este condiționată de existența unui raport de muncă concretizat într-un contract. Suportul răspunderii disciplinare îl constituie neîndeplinirea sau îndeplinirea defectuoasă a atribuțiilor sau sarcinilor de serviciu (inclusiv a normelor de comportament), iar elementele necesare ale acesteia sunt caracterul ilicit al faptei (care poate fi o acțiune sau o inacțiune) şi existența vinovăției (ale cărei forme de bază sunt în acest caz intenția directă ori indirectă, uşurința şi greşeala).

Mai trebuie menționat faptul că, în cazul răspunderii disciplinare, pluralitatea de abateri generată de o faptă unică nu poate atrage o pluritate de sancțiuni. Asta înseamnă că, dacă prin una şi aceeaşi abatere disciplinară s-au încălcat mai multe îndatoriri de serviciu, acestea nu vor fi cumulate, aplicându-se de regulă sancțiunea cea mai severă. De asemenea, în cazul în care abaterile disciplinare sunt constatate de organele specializate de control financiar şi gestionar, acestea vor fi consemnate în actele de control, dar stabilirea răspunderilor şi aplicarea sancțiunilor rămân atribute ale conducerii unității patrimoniale.

B. Răspunderea contravențională

Spre deosebire de răspunderea disciplinară, care este nemijlocit legată de modul de îndeplinire a obligațiilor ce derivă dintr-un contract de muncă, răspunderea contravențională decurge din încălcarea cu vinovăție a unor prevederi legale, cu condiția ca fapta respectivă să prezinte un grad redus de pericol social. Este rezonabil să admitem că în orice încălcare a legii

trebuie sancționată, nu atât pentru fapta în sine, cât mai ales pentru prevenirea repetării sau extinderii respectivelor abateri.

Contravențiile au un câmp foarte larg de manifestare, fiind practic întâlnite în toate sectoarele de activitate economică, socială, administrativă etc. Pe noi ne privesc însă, în primul rând, cele referitoare la gestionarea patrimoniului persoanelor juridice sau fizice (întreprinzători, comercianți) sau, într-un sens mai larg, cele ce au legătură directă cu protejarea proprietății şi a dreptului de proprietate, indiferent cine sunt titularii acestui drept.

în materie de administrare a patrimoniului şi de apărare a avutului public şi privat constituie contravenții, în principal, următoarele fapte (reprezentând acțiuni sau inacțiuni), abordate de noi ca exemplu şi nu în mod exhaustiv:

a) încadrarea, trecerea sau menținerea în funcții de gestionari a unor persoane care nu întrunesc condițiile legale (vârstă, studii, stagiu), pentru care nu s-au obținut documentele ce atestă conduita juridică şi profesională (certificatul de cazier judiciar şi dovada de la vechiul loc de muncă) sau care au antecedente penale;
b) neconstituirea sau utilizarea incorectă a garanțiilor materiale ale gestionarilor şi altor persoane cu funcții echivalente;
c) neefectuarea inventarierilor la termenele stabilite şi în condițiile prevăzute de lege;
d) nerespectarea normelor legale cu privire la predarea-primirea ges tiunilor;
e) neînregistrarea corectă a plusurilor şi minusurilor de inventar ori alte abateri în valorificarea inventarelor;
f) neîntocmirea la timp a documentelor justificative pentru toate ope rațiunile patrimoniale şi a balanțelor de verificare lunare;
g) nerespectarea normelor legale care privesc arhivarea, păstrarea şi reconstituirea documentelor de contabilitate;
h) nerespectarea normelor legale şi a precizărilor anuale privind întocmirea, verificarea, certificarea şi depunerea situațiilor financiare anuale;
i) neținerea la zi a registrului de casă sau înregistrarea în acesta, din eroare, a unor date inexacte;
j) nedepunerea în termen a declarațiilor şi deconturilor privind impozitele şi taxele;
k) refuzul de a da organelor de control note explicative sau de a semna actele de control.

Contravenţia se constată printr-un proces-verbal încheiat de persoanele anume prevăzute în actul normativ care stabileşte şi sancţionează contravenţia, denumite în mod generic agenţi constatatori.

Procesul-verbal de constatare a contravenţiei va cuprinde în mod obligatoriu: data şi locul unde este încheiat; numele, prenumele, calitatea şi instituţia din care face parte agentul constatator; datele personale din actul de identitate, inclusiv codul numeric personal, ocupaţia şi locul de muncă ale contravenientului; descrierea faptei contravenţionale cu indicarea datei, orei şi locului în care a fost săvârşită, precum şi arătarea tuturor împrejurărilor ce pot servi la aprecierea gravităţii faptei şi la evaluarea eventualelor pagube pricinuite; indicarea actului normativ prin care se stabileşte şi se sancţionează contravenţia; posibilitatea achitării în termen de 48 de ore a jumătate din minimul amenzii prevăzute de actul normativ, dacă acesta prevede o asemenea posibilitate; termenul de exercitare a căii de atac şi organul la care se depune plângerea.

în situaţia în care contravenientul este persoană juridică în procesul-verbal se vor face menţiuni cu privire la denumirea, sediul, numărul de înmatriculare în registrul comerţului şi codul fiscal ale acesteia, precum şi datele de identificare a persoanei care o reprezintă.

în momentul încheierii procesului-verbal agentul constatator este obligat să aducă la cunoştinţă contravenientului dreptul de a face obiecţiuni cu privire la conţinutul actului de constatare. Obiecţiunile sunt consemnate distinct în procesul-verbal la rubrica, Alte menţiuni", sub sancţiunea nulităţii procesului-verbal.

Lipsa menţiunilor privind numele, prenumele şi calitatea agentului constatator, numele şi prenumele contravenientului, iar în cazul persoanei juridice lipsa denumirii şi a sediului acesteia, a faptei săvârşite şi a datei comiterii acesteia sau a semnăturii agentului constatator atrage nulitatea procesului-verbal.

Procesul-verbal se semnează pe fiecare pagină de agentul constatator şi de contravenient, în cazul în care contravenientul nu se află de faţă, refuză sau nu poate să semneze, agentul constatator va face menţiune despre aceste împrejurări, care trebuie să fie confirmate de cel puţin un martor, în acest caz procesul-verbal va cuprinde şi datele personale din actul de identitate al martorului şi semnătura acestuia, în lipsa unui martor agentul constatator va preciza motivele care au condus la încheierea procesului-verbal în acest mod.

Dacă o persoană săvârşeşte mai multe contravenţii constatate în acelaşi timp de acelaşi agent constatator, se încheie un singur proces-verbal.

Sancțiunile contravenționale sunt principale şi complementare, în categoria sancțiunilor contravenționale principale sunt incluse:

a) avertismentul;
b) amenda contravențională;
c) prestarea unei activități în folosul comunității;

în ceea ce priveşte sancțiunile contravenționale complementare acestea sunt reprezentate de:

a) confiscarea bunurilor destinate, folosite sau rezultate din contra venții;
b) suspendarea sau anularea, după caz, a avizului, acordului sau a autorizației de exercitare a unei activități;
c) închiderea unității;
d) blocarea contului bancar;
e) suspendarea activității agentului economic;
f) retragerea licenței sau a avizului pentru anumite operațiuni ori pentru activități de comerț exterior, temporar sau definitiv;
g) desființarea lucrărilor şi aducerea terenului în starea inițială.

Şi în domeniul financiar-contabil, ca si în alte domenii, prin legi speciale se pot stabili şi alte sancțiuni principale sau complementare. Important este ca sancțiunea stabilită trebuie să fie proporțională cu gradul de pericol social al faptei săvârşite. Este evident faptul că sancțiunile complementare se aplică în funcție de natura şi de gravitatea faptei. Trebuie menționat că pentru una si aceeaşi contravenție se poate aplica numai o sancțiune contravențională principală şi una sau mai multe sancțiuni complementare.

în cazul în care prin actul normativ de stabilire şi sancționare a contravențiilor nu se prevede altfel, agentul constatator, prin procesul-verbal de constatare, aplică şi sancțiunea.

Dacă, potrivit actului normativ de stabilire şi sancționare a contravenției, agentul constatator nu are dreptul să aplice şi sancțiunea, procesul-verbal de constatare se trimite de îndată organului sau persoanei competente să aplice sancțiunea, în acest caz sancțiunea se aplică prin rezoluție scrisă pe procesul-verbal.

Pot fi sancționate contravențional atât persoanele fizice, cât şi cele juridice. Atunci când amenzile sunt aplicate unor persoane juridice, acestea au posibilitatea să-şi recupereze sumele prin imputare, de la salariații vinovați.

Sancțiunea se aplică în limitele prevăzute de actul normativ şi trebuie să fie proporțională cu gradul de pericol social al faptei săvârşite, tinându-se seama de împrejurările în care a fost săvârşită fapta, de modul şi mijloacele

de săvârşire a acesteia, de scopul urmărit, de urmarea produsă, precum şi de circumstanţele personale ale contravenientului şi de celelalte date înscrise în procesul-verbal.

în cazul în care prin săvârşirea contravenţiei s-a cauzat o pagubă şi există tarife de evaluare a acesteia, persoana împuternicită să aplice sancţiunea stabileşte şi despăgubirea, cu acordul expres al persoanei vătămate, făcând menţiunea corespunzătoare în procesul-verbal.

Dacă nu există un preţ de evaluare a pagubei persoana vătămată îşi va putea valorifica pretenţiile potrivit dreptului comun.

Persoana împuternicită să aplice sancţiunea dispune şi confiscarea bunurilor destinate, folosite sau rezultate din contravenţii, în toate situaţiile, agentul constatator va descrie în procesul-verbal bunurile supuse confiscării şi va lua în privinţa lor măsurile de conservare sau de valorificare prevăzute de lege, făcând menţiunile corespunzătoare în procesul-verbal. în cazul în care bunurile nu se găsesc, contravenientul este obligat la plata contravalorii lor în lei.

Agentul constatator are obligaţia să stabilească cine este proprietarul bunurilor confiscate şi, dacă acestea aparţin unei alte persoane decât contravenientul, în procesul-verbal se vor menţiona, dacă este posibil, datele de identificare a proprietarului sau se vor preciza motivele pentru care identificarea nu a fost posibilă.

Procesul-verbal se va înmâna sau, după caz, se va comunica, în copie, contravenientului şi, dacă este cazul, părţii vătămate şi proprietarului bunurilor confiscate, de către organul care a aplicat sancţiunea, în termen de cel mult o lună de la data aplicării acesteia.

în situaţia în care contravenientul a fost sancţionat cu amendă, precum şi dacă a fost obligat la despăgubiri, odată cu procesul-verbal acestuia i se va comunica şi înştiinţarea de plată, în înştiinţarea de plată se va face menţiunea cu privire la obligativitatea achitării amenzii şi, după caz, a despăgubirii, în termen de 15 zile de la comunicare, în caz contrar urmând să se procedeze la executarea silită.

Dacă agentul constatator aplică şi sancţiunea, iar contravenientul este prezent la încheierea procesului-verbal, copia de pe acesta şi înştiinţarea de plată se înmânează contravenientului, făcându-se menţiune în acest sens în procesul-verbal. Contravenientul va semna de primire.

în cazul în care contravenientul nu este prezent sau, deşi prezent, refuză să semneze procesul-verbal, comunicarea acestuia, precum şi a înştiinţării de plată se face de către agentul constatator în termen de cel mult o lună de la data încheierii.

Comunicarea procesului-verbal şi a înştiinţării de plată de face prin poştă, cu aviz de primire, sau prin afişare la domiciliul sau la sediul contravenientului. Operaţiunea de afişare se consemnează într-un proces-verbal semnat de cel puţin un martor.

Aşa cum am văzut din cele prezentate până aici, un contravenient poate fi obligat şi la plata unor despăgubiri ceea ce înseamnă că răspunderea şi sancţiunile contravenţionale pot fi cumulate cu alte forme ale răspunderii juridice. Un exemplu ar putea fi concludent în acest sens. Astfel, am convenit că predarea-primirea unei gestiuni fără respectarea condiţiilor legale este o contravenţie, dar în acelaşi timp ea constituie o încălcare a obligaţiilor de serviciu (care antrenează o răspundere disciplinară), iar în cazul în care operaţiunea are ca efect un prejudiciu adus unităţii, intervine şi o răspundere materială a vinovaţilor.

C. Răspunderea patrimonială

în materie de administrare a patrimoniului din diferitele tipuri de unităţi, de apărare şi consolidare a avutului public şi privat, răspunderea patrimonială (numită, până la apariţia noului Cod al muncii, materială) joacă un rol deosebit, reprezentând în fapt cea mai importantă formă a răspunderilor juridice cu care sunt confruntate organele de conducere şi cele de control gestionar.

Răspunderea patrimonială se referă din nou (ca şi cea disciplinară) la personalul angajat cu contract de muncă, reprezentând obligaţia salariaţilor de a repara integral pagubele produse unităţii în care se lucrează, prin neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a atribuţiilor lor de serviciu, în esenţa ei, răspunderea materială este o răspundere de natură civilă, având ca obiect plata unor despăgubiri, dar care este limitată strict la prejudiciile materiale produse din vina şi în legătură cu munca angajaţilor. Ea este reglementată, evident, de Codul muncii, indiferent de forma pe care o îmbracă astăzi sau de forma pe care o va avea în viitor acest important cod juridic.

Elementele constitutive ale răspunderii patrimoniale pot fi de natură obiectivă (caracterul ilicit al faptei, existenţa prejudiciului şi legătura de cauzalitate dintre fapta ilicită şi prejudiciul rezultat) sau subiectivă (vinovăţia persoanei).

în aceste condiţii, răspunderea patrimonială se stabileşte numai pentru prejudicii materiale, pentru prejudicii materiale certe, actuale şi directe. Asta înseamnă că nu se pot stabili răspunderi patrimoniale pentru pierderile inerente procesului de producţie (dacă acestea se încadrează în limitele

prevăzute de norme), pentru foloasele nerealizate de unitate şi nici pentru pagubele rezultate din riscul normal al serviciului ori din cauze neprevăzute. Alte particularităţi care deosebesc răspunderea patrimonială de celelalte forme ale răspunderii juridice se referă la limitarea întinderii obligaţiilor de plată la nivelul pagubei efective, precum şi la faptul că desdăunarea se face exclusiv în echivalent valoric, nefiind admisă reparaţia în natură.

Răspunderea patrimonială intervine cel mai adesea în cazul lipsurilor în gestiuni, pierderii sau degradărilor de bunuri, efectuării de cheltuieli nelegale ori neeconomicoase, avarierii sau distrugerii unor utilaje, instalaţii, mijloace de transport, rebutării unor produse, depăşirii normelor de consum etc.

în funcţie de împrejurările, condiţiile concrete şi modalităţile în care s-au produs prejudiciile, răspunderea patrimonială a personalului încadrat în unităţile patrimoniale poate îmbrăca mai multe forme, după cum urmează:

a) *Răspunderea patrimonială individuală,* care constă în obligarea celui vinovat de a acoperi singur şi integral valoarea pagubei cauzate unităţii patrimoniale prin fapta sa ilicită, în materie de gestiuni, răspunderea individuală revine în toate cazurile integral gestionarului, operând şi în unele cazuri speciale, cum sunt: când gestionarul a primit bunuri în cantităţi inferioare celor înscrise în documentele de însoţire sau bunuri cu vicii aparente, fără a întocmi actele legale de constatare; în cazul primirii de bunuri pentru a căror verificare calitativă nu posedă cunoştinţele necesare, dacă n-a solicitat în scris asistenţa tehnică de specialitate pentru recepţia lor; pentru pagubele produse în timpul înlocuirii gestionarului de către o persoană delegată de acesta sau de o comisie desemnată de conducerea unităţii, dacă nu se poate face dovada că prejudiciul a fost cauzat de persoana sau comisia înlocuitoare. Răspunderea patrimonială individuală operează şi în cazul gestionarilor de fapt, respectiv al salariaţilor care nu au funcţia de gestionar, dar care (prin natura muncii lor) primesc, păstrează şi eliberează bunuri sau alte valori, chiar dacă efectuează asemenea operaţii ocazional, temporar şi în afara atribuţiilor principale de serviciu.

De asemenea, răspunderea patrimonial individuală poate reveni şi altor salariaţi decât gestionarilor. Astfel, în cazurile în cazurile în care unitatea pierde dreptul de a-şi valorifica anumite creanţe faţă de persoane fizice ori juridice sau drepturi de executare silită împotriva debitorilor, iar acest lucru se datorează personalului financiar-contabil care nu a întocmit în timp documentaţia necesară sau compartimentului juridic care nu a acţionat în limita termenului de prescripţie, persoanele vinovate vor fi chemate să răspundă patrimonial pentru paguba produsă respectivei unităţi.

b) *Răspunderea patrimonială conjunctă,* care este de fapt o sumă de răspunderi individuale paralele şi intervine în toate cazurile când există un singur prejudiciu şi mai mulţi autori; fracţionarea răspunderii între coautori are în vedere măsura în care aceştia au contribuit la producerea pagubei, astfel încât obligaţia lor păstrează caracterul individual si se întemeiază pe faptele persoanelor şi culpa proprie a fiecăruia.

c) *Răspunderea patrimonială colectivă* a cogestionarilor, care este tot o răspundere conjunctă, aplicabilă în cazul particular al prejudiciilor constatate în gestiunile la care manipularea bunurilor se face în colectiv sau pe schimburi succesive (fără predare-primire de gestiune între schim buri); ca şi în cazul răspunderii patrimoniale conjuncte, cogestionarii răspund integral pentru paguba produsă, iar individualizarea obligaţiilor de acoperire se poate face în trei moduri:

- *în cote fixe,* atunci când se cunoaşte partea de vină a fiecăruia sau măsura în care cogestionarii au contribuit la producerea prejudi ciului total; putem presupune, de pildă, că din cei doi cogestionari care administrează în comun o gestiune, unul s-a ocupat exclusiv de o categorie de bunuri la care s-a înregistrat o lipsă de 300 lei, iar celălalt a gestionat altă categorie de bunuri la care lipsa este de 700 lei; în felul acesta paguba de 1.000 lei este bine departajată;
- *în cote procentuale,* atunci când nu se cunoaşte partea de vină a fiecăruia, iar departajarea răspunderilor urmează a se face pro porţional cu salariul grilă de încadrare sau cu câştigul mediu lunar (calculat pentru ultimele 3 luni sau pentru întreaga perioadă de gestiune scursă de la precedenta inventariere); pentru exemplifi carea acestei metode vom presupune un prejudiciu de 2.000 lei produs într-o gestiune condusă de trei gestionari care au salarii sau câştiguri lunare diferite; cotele procentuale calculate se vor aplica asupra prejudiciului total, obţinându-se astfel suma ce va fi imputată fiecăruia dintre gestionari astfel:

Gestionar	Salariu	Cota procentuală	Suma de imputat
Ionescu Alin	1.700	34%	2.000x34% = 680
Popescu Puiu	1.300	26%	2.000x26% = 520
Popa Victor	2.000	40%	2.000x40% = 800
TOTAL	5.000	100%	2.000

- *în cote proporţionale,* atunci când nu se cunoaşte partea de vină a cogestionarilor, şi în plus, nu toţi gestionarii au lucrat în gestiune întreaga perioadă de timp (de la precedenta inventariere până la

cea prezentă); într-un asemenea caz, departajarea răspunderilor se face proporţional cu salariul de încadrare sau câştigul mediu lunar, dar şi cu timpul efectiv lucrat (exprimat în zile); pentru exemplificare folosim datele de mai sus, cărora le adăugăm timpii lucrați, astfel:

Gestionar	Salariu	Zile lucrstc	Baza de calcul	Cota proporțională	Suma de imputat
lonescu Alin	1.700	30	1.700x30= 51.000	0,1466	2.000x0,1466= 239,20
Popescu Puiu	1.300	90	1.300x90 = 117.000	0,3362	2.000x0,3362= 672,40
Popa Victor	2.000	90	2.000x90 = 180.000	0,5172	2.000x0,5172 = 1.034,40
TOTAL	X	X	348.000	1,00	2.000

Am convenit mai sus că răspunderea patrimonială colectivă a cogestionarilor este numai o formă a răspunderii conjuncte. Asta înseamnă că asemenea răspunderi se pot stabili şi în sarcina altor salariați care produc împreună o pagubă întreprinderii sau instituției lor. Dacă paguba este unică şi indivizibilă, recuperarea ei se va face proporţional cu drepturile salariale. în acest caz, răspunderea juridică se va chema o răspundere patrimonială comună, care este tot o formă a răspunderii conjuncte.

d) *Răspunderea patrimonială solidară,* care reprezintă o excepție de la regula generală potrivit căreia fiecare om răspunde numai pentru faptele sale. Această formă a răspunderii patrimoniale constă în obligarea mai multor persoane de a acoperi acelaşi prejudiciu, fiecare pentru valoarea integrală a pagubei, în condițiile în care plata făcută de una dintre aceste persoane le exonerează sau le liberează pe celelalte de obligațiile față de unitatea patrimonială creditoare.

în materie de administrare a patrimoniului, răspunderea solidară revine de regulă gestionarilor şi persoanelor cu funcții de conducere sau altor salariați din unitate care, nesocotind îndatoririle lor de serviciu, se fac vinovați de abateri şi contribuie sau înlesnesc păgubirea unităților patrimoniale. Pentru exemplificare vom include în această categorie abateri, omisiuni sau neglijențe, cum sunt:

- încadrarea, trecerea sau menținerea în funcția de gestionar a unei persoane care nu îndeplineşte condițiile legale de vârstă, studii, stagiu sau care are antecedente penale;
- darea unor dispoziții greşite sau contrar legii; aceasta este de regulă o răspundere individuală a persoanelor vinovate, dar nu exclude în toate cazurile şi integral răspunderea gestionarului (care putea

să aprecieze şi el că dispoziția primită este nelegală sau neconformă cu principiile unei gestiuni raționale);
- neasigurarea asistenței tehnice de specialitate la recepția bunurilor sau prestarea unei asistențe de calitate necorespunzătoare;
- nerespectarea normelor legale privind constituirea garanțiilor ma teriale ale gestionarilor sau altor categorii de angajați; evident, aceasta este o răspundere solidară, dar limitată la valoarea garan țiilor neconstituite.

e) *Răspunderea patrimonială subsidiară,* care constă, în esență, în obligarea unor persoane, altele decât autorul direct al pagubei, de a acoperi partea de prejudiciu rămasă nerecuperată după declararea stării de insolvabilitate, dispariția sau decesul autorului direct, în cele mai frecvente cazuri, răspunderea patrimonială subsidiară este cauzată de încălcarea unor îndatoriri de serviciu care favorizează producerea pagubelor, cum sunt, de exemplu:

- încadrarea unui gestionar într-o gestiune colectivă, fără avizul scris al celorlalți cogestionari;
- neînlocuirea la timp a gestionarilor care nu-şi îndeplinesc siste matic atribuțiile de serviciu în mod corespunzător;
- neefectuarea inventarierilor la termenele şi în condițiile legii (dacă această omisiune a contribuit la producerea sau majorarea pagu belor produse prin lipsuri în gestiuni), efectuarea unor inventarieri necorespunzătoare sau stabilirea eronată a situațiilor de gestiune;
- neluarea măsurilor cele mai adecvate pentru stabilirea şi recupe rarea lipsurilor din gestiune;
- întocmirea neconformă cu realitatea a documentelor (procese-ver bale) prin care se constată insolvabilitatea debitorilor ori a docu mentelor pentru scăderea din contabilitate a diferențelor negative de inventar sau altor pagube;
- depăşirea termenelor de trecere în evidență separată a debitorilor insolvabil ori dispăruți (omisiune ce are drept consecință pierderea efectului întrerupător de prescripție);
- neorganizarea sau exercitarea defectuoasă a formelor proprii de control intern.

în legătură cu această formă a răspunderii patrimoniale se impune, credem, o precizare obligatorie. Răspunderile subsidiare se stabilesc în momentul constatării pagubelor, odată cu stabilirea răspunderii directe a vinovatului principal, dar ele devin operante numai în momentul în care autorul propriu-zis al prejudiciului este declarat insolvabil, dispare sau decedează

fără a lăsa o masă succesorală asupra căreia să se poată îndrepta unitatea patrimonială păgubită.

D. Răspunderea civilă

Acest tip de răspundere juridică implică mai puțin intervenția organelor de control economic, financiar şi gestionar. Potrivit procedurilor judiciare cunoscute si recunoscute, competența stabilirii unor răspunderi civile revine exclusiv instanțelor de judecată, respectiv judecătorilor, tribunalelor județene şi curților de apel teritoriale, în consecință, sarcinile organelor de control si ale conducerii unității se reduc, în fapt, la furnizarea elementelor de fundamentare şi de susținere a pretențiilor formulate în instanță. Vom reveni asupra acestor aspecte într-un alt context.

E. Răspunderea penală

Ca regulă generală, răspunderea penală se poate stabili în sarcina acelor persoane ale căror fapte ilicite (reprezentând acțiuni sau inacțiuni) prezintă un grad ridicat de pericol social şi sunt calificate de legea penală drept infracțiuni. Potrivit Codului nostru penal, infracțiunea aduce vătămări grave asupra unor valori economice sau morale, amenințând sau atingând relațiile sociale, care sunt ocrotite de lege.

Problema calificării unor fapte umane drept infracțiuni este o problemă extrem de delicată si ea nu poate reveni oricui. Potrivit normelor şi uzanțelor naționale şi internaționale, dreptul de a stabili caracterul penal al unor fapte revine exclusiv organelor judiciare. Astfel, într-o primă fază, asemenea atribuții revin organelor de urmărire (parchetul cu procurorii săi) sau de cercetare penală (organele de poliție). Aceştia efectuează ancheta penală şi instrumentează cazul (ceea ce vrea să însemne că adună materialul probator şi fac încadrarea juridică a faptelor), după care (printr-un rechizitoriu întocmit de procuror) dispun fie încetarea urmării penale, fie continuarea procedurilor, trimițând în acest scop dosarul unei instanțe de judecată, în această a doua fază, organele de jurisdicție (judecătorii, tribunale, curți de apel) efectuează ancheta judiciară (inclusiv completarea dosarului cu noi probe) şi apoi execută judecata penală, în baza căreia pronunță în final sentința.

în consecință, atunci când constată fapte ce întrunesc elementele unor infracțiuni, organele de control economic, financiar şi gestionar şi respectiv conducerea de unități patrimoniale au obligația să sesizeze organele penale şi să înainteze acestora dosarele întocmite, în vederea derulării procedurilor fixate de lege.

în materie de administrare a patrimoniului şi de păgubire a unităților patrimoniale, principalele infracțiuni pot fi sistematizate astfel:

a) *Infracţiuni contra avutului public si privat,* în categoria cărora inclu dem:

- delapidarea, definită ca reprezentând „sustragerea, însuşirea, folo sirea sau traficarea de către o persoană încadrată în muncă, în interesul său, ori pentru alţii, a bunurilor, a banilor sau altor valori pe care acea persoană le gestionează sau administrează"[42]; cu alte cuvinte, delapidarea ar putea fi considerată un fel de furt din ges tiunea proprie;
- furtul în dauna avutului public sau privat săvârşit, evident, de altă persoană decât cea care gestionează sau care administrează bunu rile sau valorile sustrase;
- distrugerea cu intenţie, abuzul de încredere şi gestiunea fraudu loasă, toate trei în dauna avutului public sau privat;
- specula, definită ca o cumpărare de mărfuri în scopul revânzării la preţuri superioare, mai ales de către cei care practică comerţul ca îndeletnicire, dar fără autorizaţie legală;
- însuşirea în dauna avutului public ori privat al statului a bunului găsit şi nepredat.

b) *Infracţiuni în activitatea gestionară,* cuprinzând, în principal:

- crearea de plusuri în gestiuni prin mijloace frauduloase;
- nedeclararea plusurilor în gestiuni despre a căror existenţă şi în tindere gestionarul are cunoştinţă;
- înşelăciunea, în cele două forme enumerate ale sale, respectiv înşe lăciunea la măsurătoare (vânzare cu lipsă la cântar, la metraj, uti lizarea frauduloasă a unor aparate de măsură şi control) şi înşelă ciunea cu privire la calitatea mărfurilor (falsificarea sau substituirile de mărfuri, vânzarea sub etichetă falsă);
- însträinarea de către gestionar a bunurilor constituite drept garanţie suplimentară, fără înştiinţarea prealabilă a unităţii în favoarea că reia era constituită garanţia.

c) *Infracţiunile de fals si uz de fals,* cu cele trei forme ale acestora:

- falsul material în înscrisuri oficiale (falsul în acte);
- falsul intelectual (atestarea unor fapte ori împrejurări mincinoase sau omiterea cu bună ştiinţă de a consemna anumite date ori îm prejurări);
- falsul în declaraţii.

[42] I. Florea, *Control financiar şi expertize contabile,* Iaşi, 1986, p. 195 şi următoarele.

d) *Infracţiuni în legătură cu sarcinile de serviciu ale persoanelor încadrate în muncă*, care cuprind:

- abuzul în serviciu, care constă în îndeplinirea cu bună ştiinţă, în cadrul atribuţiilor de serviciu a unui act ce cauzează o tulburare înseninată în bunul mers al unităţii sau o pagubă importantă în avutul acestuia;
- neglijenţa în serviciu, adică provocarea unei tulburări însemnate sau unei pagube importante prin neîndeplinirea din greşeală ori prin îndeplinirea defectuoasă a sarcinilor de serviciu.

e) *Infracţiuni specifice în domeniul protejării populaţiei împotriva unor activităţi comerciale ilicite*. Vom include aici:

- depăşirea de către agenţii economici cu capital majoritar de stat a nivelurilor maxime, stabilite prin hotărâri de guvern, ale preţurilor de vânzare din depozite pentru produsele care (în anumite etape) au o importanţă strategică în raport cu menţinerea şi creşterea ni velului de trai şi îndeosebi pentru produsele subvenţionate de la bugetul statului;
- depăşirea de către orice agent economic a adaosurilor comerciale maxime, stabilite prin hotărâri de guvern, indiferent de numărul verigilor prin care se comercializează mărfurile; într-un asemenea caz suma adaosurilor comerciale succesive şi a comisioanelor per cepute de intermediari nu poate depăşi cuantumul maxim fixat prin norma juridică.

f) *Infracţiuni specifice activităţii de control economic, financiar şi gestionar*, dintre care cele mai frecvente sunt următoarele:

- acordarea din culpă a vizei de control financiar preventiv pentru operaţiuni fără bază legală;
- efectuarea sau aprobarea efectuării unor operaţiuni nelegale care nu au fost supuse în prealabil sau care au fost respinse la viza de control financiar preventiv;
- înscrierea cu bună ştiinţă în actele de control (indiferent de natura acestora) a unor date nereale sau inexacte etc.

în funcţie de gravitatea faptelor comise şi de pericolul lor social, legea penală sancţionează sever toate infracţiunile, inclusiv pe cele produse în domeniul economic, financiar, fiscal sau gestionar. Pe noi ne interesează însă mai puţin aspectele globale ale răspunderii penale, sarcina asumată de noi vizând în principal clarificarea influenţelor pe care acest fenomen juridic şi social le are asupra administrării şi al integrităţii diferitelor patrimonii, în acest scop ne propunem cuvenitele delimitări, după cum urmează:

în cazurile în care diferitele infracțiuni au ca efect păgubirea avutului public sau privat, ele generează două categorii distincte de raporturi juridice:

a) Un raport de drept penal, care ia naştere între persoana vinovată (numită făptuitor sau inculpat) şi societatea reprezentată prin stat. Substanța acestui raport o constituie pericolul social al faptelor, care urmează a fi sancționate în urma acțiunii penale cu pedepse specifice: amendă penală, pedepse privative de libertate (închi soare), confiscarea bunurilor care au făcut obiectul, au stat la baza sau sunt produsul infracțiunii, confiscarea parțială sau totală a averii;
b) Un raport de drept civil, care ia naştere între unitatea patrimonială prejudiciată şi autorul infracțiunii, având ca obiect recuperarea pagubei suferite şi care se soluționează în paralel, sau pe baza hotărârii pronunțate în litigiul penal. Vom vedea că, pentru aceasta, unitatea păgubită se poate constitui ca parte civilă în cadrai pro cesului penal, îndreptându-se împotriva inculpatului şi a eventua lelor părți responsabile civilmente (persoane care au înlesnit ori au favorizat producerea pagubei, dar care nu pot fi făcute răspun zătoare din punct de vedere penal) sau poate deschide o acțiune civilă de daune, separată.

4.4.3. Stabilirea şi controlul măsurilor de recuperare a pagubelor

Pentru agenții economici şi alte unități patrimoniale care au fost păgubiți material în diverse moduri toate eforturile făcute în fazele anterioare (respectiv identificarea pagubelor, constatarea şi conservarea lor în acte oficiale, evaluarea acestora, efectuarea operațiilor de regularizare posibile şi necesare, stabilirea răspunderilor juridice etc.) au drept scop final acoperirea pierderilor suferite.

Din punct de vedere al posibilităților de recuperare, prejudiciile cauzate patrimoniului public sau privat se împart în trei mari grape:

- prejudicii sau pagube recuperabile în baza unui angajament de plată sau a unei convenții de plată;
- prejudicii recuperabile prin acțiuni civile sau de arbitraj (pe cale amiabilă);

• prejudicii sau pagube pentru care au fost sesizate organele de urmărire sau de cercetare penală.

Pe de altă parte, în scopul acoperirii sau recuperării pagubelor materiale suferite, unitățile patrimoniale (mai exact spus, organele lor de conducere, cele financiar-contabile si cele juridice) trebuie să adopte două categorii de măsuri. Prima dintre acestea vizează constituirea sau obținerea titlurilor executorii, iar cea de-a doua priveşte valorificarea sau punerea în aplicare a titlurilor dobândite. Evident, conținutul acestor măsuri şi modul de adoptare a lor vor fi influențate de natura răspunderilor juridice, ca şi de competențele stabilirii acestor răspunderi, aşa cum se va vedea din cele ce urmează.

A. Astfel, în cazul prejudiciilor produse de salariații proprii, pentru care răspunderea patrimonială se stabileşte potrivit Codului muncii, sarcina constituirii titlurilor executorii şi valorificării lor revine integral unității patrimoniale păgubite. Ca titluri executorii se utilizează, în principal, angajamentul de plată al persoanei vinovate şi convenția de plată.

Angajamentul de plată este un act unilateral prin care salariatul vinovat de producerea unui prejudiciu se obligă la repararea acestuia. Un astfel de angajament nu este prin sine şi nici prin declarația legii, în condițiile actualului Cod al muncii, titlu executoriu. Angajamentul este permis, de vreme ce nu este interzis, şi produce efecte depline în contra salariatului şi în beneficiul angajatorului de la data luării/dării sau de la o dată ulterioară, acceptată de angajator prin simplul fapt al neactionării salariatului în judecată până la prima plată. Cu alte cuvinte, angajamentul de plată este o modalitate posibilă de acoperire a prejudiciului, însă trebuie acceptat implicit de către angajator. Preferabilă este însă - în măsura în care există voință în acest sens - varianta *convenției de plată,* care lasă şi angajatorului posibilitatea negocierii unor clauze privind recuperarea. De altfel, angajatorul poate bloca, după cum s-a întrezărit mai sus, intenția salariatului la un angajament, dacă nu este de acord cu acest instrument, prin a-1 acționa în judecată (sau chiar, ca modalitate de fapt, prin neînregistrarea angajamentului de plată ca act primit), în toate cazurile, angajamentul/convenția produce un efect în sarcina salariatului, acela că întrerupe prescripția, moment de la care se socoteşte o nouă prescripție, şi tot aşa cu fiecare nouă plată/tranşă. Desigur, mai există şi efectul începerii obligației de plată a despăgubirii. Pentru valabilitatea ambelor instrumente este nevoie doar de consimțământul clar exprimat al salariatului şi, după caz, al angajatorului. Pentru eliminarea de principiu a posibilității invocării unui viciu de consimțământ, actul se poate da în fața unui

consilier juridic, al unui avocat sau al unui notar, cu menţiunea ca în acest din urmă caz, prin excepţie, actul este si titlu executoriu. Nu este necesară şi nici compatibilă procedura somaţiei de plată în cauză, între altele pentru că somaţia stabileşte un termen de cel mult 30 de zile, care contravine intenţiei principale din angajament/convenţie, aceea de a temporiza recuperarea, cu acceptul angajatorului.

în măsura acceptării angajamentului de plată sau a încheierii convenţiei de plată este de notat că angajatorul nu poate reţine din salariul celui obligat la plată nicio sumă, urmând ca acesta din urmă să efectueze plata distinct, în condiţiile, modalităţile şi la termenele prevăzute în angajament sau în convenţie. Dacă angajamentul sau convenţia sunt perfectate în faţa unui notar public, actul capătă caracter de titlu executoriu, de la data exigibilităţii sumei datorate (data de la care suma sau - în cazul plăţii în rate - parte din ea se poate cere, conform angajamentului/convenţiei), dacă suma în cauză este certă şi lichidă, adică dacă este determinată/determinabilă şi poate fi cuantificată. Părţile pot conveni şi termene de graţie, obligaţii de punere în întârziere sau alte elemente care să particularizeze actul, însă în niciun caz salariatului nu i se poate crea o situaţie mai grea decât cea care s-ar fi produs dacă ar fi fost acţionat în judecată, cu privire la cuantumul sumei datorate.

Odată dobândite titlurile executorii (angajamentele de plată sau convenţiile de plată), unităţile patrimoniale trebuie să adopte măsurile necesare pentru valorificarea lor. Acest lucru se realizează, de regulă, prin încasarea sumelor în casierie. Evident, urmărirea şi executarea acestor măsuri cad în sarcina compartimentului financiar-contabil si a oficiului juridic.

De la regula generală descrisă mai sus fac excepţie despăgubirile pentru lipsuri în gestiuni care nu au putut fi acoperite în termen de o lună. într-un asemenea caz paguba se suportă din garanţia în numerar, iar când aceasta este insuficientă, se poate trece la urmărirea silită a bunurilor constituite drept garanţie suplimentară şi altor bunuri ale gestionarului.

B. în cazul prejudiciilor produse prin săvârşirea unor delicte civile ori prin încălcarea obligaţiilor contractuale, titlurile executorii vor fi reprezentate de hotărâri ale organelor de jurisdicţie, singurele în drept să emită asemenea titluri, în scopul obţinerii lor, unităţile patrimoniale prejudiciate trebuie să se adreseze unei instanţe, să ceară deschiderea unei acţiuni civile, să-şi fundamenteze şi să-şi motiveze pretenţiile de despăgubire, să furnizeze mijloacele de probă şi să-si delege un reprezentant care să le apere interesele în instanţă (de regulă, consilierul juridic, conducătorul comparti-

meniului financiar-contabil sau o altă persoană din conducerea executivă a unității).

Titlurile executorii dobândite (hotărârile judecătoreşti) pot fi valorificate de către unitățile păgubite, fie direct, fie cu sprijinul altor organe, inclusiv al celor de executare silită.

Când am grupat prejudiciile în funcție de posibilitățile de recuperare am convenit că pagubele recuperabile prin acțiuni civile ar putea fi recuperate printr-un arbitraj, pe cale amiabilă. O asemenea situație poate interveni atunci când două persoane juridice (sau chiar fizice) au un conflict de interese, în cadrul căruia una din părți pretinde celeilalte anumite despăgubiri sau alte daune-interese. în mod normal, aceste unități sau persoane ar trebui să se adreseze instanței şi să-şi regleze conturile pe cale civilă. Dar, pentru evitarea procedurilor judiciare (care sunt de regulă greoaie, îndelungate şi costisitoare), aceleaşi unități ori persoane pot conveni să stingă conflictul de interese prin conciliere directă sau recurgând la arbitrajul unei terțe persoane (de regulă, un expert contabil recunoscut şi acceptat de părți pentru autoritatea sa profesională şi pentru poziția neutră). Două condiții sunt obligatorii în acest caz, anume ca cele două părți să convină de comun acord asupra persoanei expertului şi să se angajeze că vor accepta necondiționat opinia formulată sau soluția dată de acesta.

Evident, într-o asemenea situație, nu va exista un titlu executoriu propriu-zis. Documentul de bază va fi în acest caz Procesul-verbal de conciliere (cuprinzând acordul părților) sau Raportul de expertiză contabilă (cuprinzând opinia sau soluția dată de expert), iar conducerile celor două unități vor lua deciziile de cuviință, în temeiul acestor documente, aşa cum s-au angajat.

C. Prejudiciile produse prin infracțiuni (mai corect spus, prin fapte ce întrunesc elementele unei infracțiuni) generează pentru unitățile patrimoniale păgubite sarcini şi mai complexe. Acestea se datorează şi procedurilor judiciare care sunt destul de complicate. Am convenit anterior (când ne ocupam de stabilirea răspunderii penale) că procedurile penale se desfăşoară în două faze distincte, în cadrul cărora unitățile păgubite au obligații diferite, astfel:

într-o primă fază, numită „ancheta penală", rolul principal revine organelor de urmărire sau de cercetare penală, în această fază unitatea păgubită trebuie să sesizeze în scris organele penale, să le înainteze dosarele întocmite şi să le furnizeze toate mijloacele de probațiune cerute. După instrumentarea

cazului, fiecare dosar se trimite, pe bază de rechizitoriu, unei instanțe de judecată, potrivit competențelor stabilite de lege.

Faza a doua poate începe printr-o „anchetă judiciară" (când judecătorul completează probele necesare) şi cuprinde, în principal„ judecata penală", care trebuie să confirme sau să infirme faptele incriminate, în această fază, unitatea păgubită se constituie de regulă ca parte civilă, susținându-şi pretențiile de despăgubire atât față de inculpat, cât şi față de persoanele responsabile civilmente introduse în cauză. Constituirea ca parte civilă se face printr-o declarație depusă la instanța penală până la citirea actului de sesizare. Acest mod de soluționare a despăgubirilor civile este mai avantajos, avându-se în vedere faptul că probele se administrează o singură dată (în acelaşi timp), ele pot fi mai bine apreciate în contextul general al cauzei în speță, iar titlul executoriu se obține mai repede.

Dacă procesul penal se judecă în altă localitate, precum şi în alte cazuri bine motivate (de exemplu, inculpatul a produs un lanț de infracțiuni în dauna mai multor unități patrimoniale), iar unitatea prejudiciată omite sau întârzie să se constituie ca parte civilă, ea are posibilitatea să aştepte hotărârea din litigiul penal şi apoi, în baza acesteia, să deschidă o acțiunile civilă separată de daune, în localitatea în care îşi are sediul social, în acest caz, pretențiile de despăgubire civilă se judecă exclusiv în conformitate cu prevederile Codului de procedură civilă, dar având la bază hotărârea definitivă din procesul penal.

în ambele situații, titlul executoriu dobândit de unitatea prejudiciată va fi o hotărâre a organelor judiciare, pe care respectiva unitate va putea să o valorifice prin mijloace şi cu forțe proprii sau cu sprijinul organelor de executare silită (executorul judecătoresc), în cazul particular al prejudiciilor produse de salariații unității, executarea silită a datoriilor se face obligatoriu într-o anumită ordine de priorități, şi anume:

- din garanția în numerar;
- prin valorificarea bunurilor constituite drept garanție suplimentară;
- rețineri din drepturile salariale;
- urmărirea altor (oricăror) bunuri mobile ori imobile aparținând datornicului sau persoanelor care au garantat pentru el;
- cu sprijinul executorului judecătoresc, în care caz trebuie aplicate proceduri diferite pentru: executarea mobiliară (când sunt excep tate bunurile de uz personal ale debitorului şi familiei sale, alimen tele necesare familiei pentru două luni sau până la noua recoltă, combustibilii pentru încălzit şi gătit pe trei luni de iarnă, bunurile

ce servesc la exercitarea profesiei); executarea imobiliară (care se face numai pe bază de titlu executor definitiv şi cu condiţia ca dreptul de executare de trei ani să nu fie prescris; în speţă se poate institui sechestru asupra imobilelor); executarea silită a bunurilor comune ale soţilor (cele dobândite în timpul căsătoriei, care au un regim distinct).

Trebuie să reamintim faptul că prejudiciile cauzate prin delicte civile şi prin infracţiuni au alte dimensiuni valorice decât cele produse de salariaţii unităţii în cadrul atribuţiilor lor de serviciu, cuprinzând şi foloasele nerealizate de unitate, în consecinţă, organele de control economic, financiar şi gestionar şi cele financiar-contabile din unităţile păgubite au obligaţia să furnizeze organelor judiciare toate datele necesare pentru stabilirea despăgubirilor integrale (valoarea propriu-zisă a pagubei, profitul la care era îndreptăţită unitatea, dobânzile plătite băncilor pentru creditele aferente mijloacelor afectate, cheltuielile suplimentare făcute, eventualele penalităţi sau despăgubiri datorate altor unităţi ca efect al prejudiciului cauzat, inclusiv actualizarea la inflaţie a sumelor de mai sus).

De asemenea, trebuie făcută menţiunea că, în cazul infracţiunilor prin care se aduc prejudicii patrimoniului public şi privat al statului, instanţele care judecă procesele penale sunt obligate să acorde din oficiu despăgubiri civile, chiar şi atunci când unităţile patrimoniale lezate nu deschid acţiuni separate de daune şi nu se constituie ca parte civilă. O asemenea obligaţie are la bază raţiunea potrivit căreia proprietatea publică este unică, indivizibilă şi inalienabilă, iar unităţile administrativ-teritoriale, regiile autonome şi instituţiile publice care o administrează nu pot renunţa, în nume propriu, la despăgubirile civile ce li se cuvin.

* * *

Ca o sinteză a celor expuse în cadrul acestui vast capitol, desprindem concluzia că administrarea patrimoniului din unităţile economiei naţionale şi apărarea integrităţii avutului public şi privat sunt obiective de cea mai mare actualitate pentru organele de control economic, financiar si gestionar, pentru organele de conducere şi cele financiar-contabile din unităţi, pentru organele judiciare şi pentru alte categorii de organe, care poartă pe umerii lor o mare responsabilitate pentru consolidarea şi dezvoltarea proprietăţii, fundamentul oricărei societăţi democratice.

în diferitele secțiuni ale lucrării noastre am făcut frecvente referiri la sursele de informare şi chiar la mijloacele tehnice care trebuie să-l ajute pe controlor în munca sa. în acest capitol ne propunem să subliniem principalele particularități care intervin atunci când informațiile necesare organelor de control (sau măcar cea mai mare parte dintre acestea) sunt furnizate de către sistemele informatice moderne.

5.1. Câteva considerațiuni generale

Este indiscutabil faptul că exercitarea diferitelor forme de control economic, financiar şi gestionar, ca şi efectuarea altor lucrări similare (expertize, evaluări, fuziuni, lichidări etc.) sunt indisolubil legate de existența unor surse de informare autentice şi complete, care să permită pe de o parte cunoaşterea exactă a realităților, iar pe de altă parte formularea unor concluzii pertinente. Informarea corectă a organelor de control economic, financiar si gestionar joacă un rol important nu numai pentru edificarea acestora şi pentru întocmirea documentelor lor finale, dar şi din punct de vedere al beneficiarilor controlului, respectiv al organelor de conducere, administrative, de sinteză sau judiciare care adoptă decizii ori hotărâri pe baza respectivelor documente de control.

Considerată în general, informarea este un proces complex de cunoaştere, desfăşurat metodic, care presupune ca momente ale sale identificarea, culegerea, înregistrarea, prelucrarea, transmiterea şi interpretarea datelor, folosind în acest scop metode şi mijloace dintre cele mai diverse.

Pentru organele de control economic, financiar şi gestionar principalele surse de informare sunt cele furnizate de sistemul contabil al întreprinderii. Avem în vedere, în primul rând, registrele contabile obligatorii (registrul jurnal, registrul inventar şi registrul Cartea mare), precum şi sintezele ori raportările periodice (balanţele de verificare lunare, declaraţiile depuse la finanţele publice, situaţiile financiare anuale), dar nu putem omite nici alte surse de informare cum sunt documentele primare care au calitatea de piese justificative, evidenţele tehnico-operative ţinute la gestiuni, subunităţi sau locuri de producţie, situaţiile statistice, documentele cumulative sau centralizatoare etc.

Atunci când verifică feluritele aspecte ale mişcărilor de valori ce se produc în lumea fenomenelor economice şi sociale, controlul economic, financiar şi gestionar consultă, analizează, compară şi sistematizează un volum mare de informaţii, diversificate ca formă de prezentare şi conţinut, dar unitare din punctul de vedere al contribuţiei pe care o pot aduce la cunoaşterea realităţilor şi clarificarea obiectivelor urmărite. Asta înseamnă că pentru buna exercitare a controlului economic, financiar si gestionar sunt necesare fluxuri informaţionale raţionale pe toate treptele de organizare a unităţilor patrimoniale şi a economiei naţionale în ansamblul ei. Evident, raţionalizarea fluxurilor informaţionale se referă în primul rând la calitatea datelor şi la operativitatea furnizării lor, dar şi la concentrarea acestora într-un sistem integrat capabil să satisfacă toate necesităţile gestiunii, conducerii şi controlului, prin informarea simultană a tuturor compartimentelor, nivelurilor de decizie şi organelor interesate. De altfel, integrarea sistemului informaţional economic este indisolubil legată de sursele de informaţii, canalele de circulaţie, metodologia prelucrării datelor şi abilitatea utilizării rapoartelor de ieşire.

Recunoaşterea faptului că informaţia este instrumentul de bază prin care sunt comandate şi controlate activităţile economice desfăşurate în cadrul unităţilor patrimoniale de diverse tipuri impune perfecţionarea continuă a mijloacelor şi tehnicilor de tratare a datelor, în condiţiile actualului progres ştiinţific şi tehnic, culegerea şi prelucrarea manuală a informaţiilor economice (îndeosebi a celor contabile şi financiare) satisface numai parţial necesităţile unei conduceri operative. Volumul imens de operaţiuni, efectuate adesea cu întârziere şi uneori cu greşeli, împiedică promovarea metodelor moderne de control. Mai mult decât atât, limitele fizice şi intelectuale ale oamenilor, viteza lor de reacţie şi capacitatea de prelucrare sunt în mod frecvent depăşite de complexitatea problemelor si de rapiditatea cu care se

succed procesele şi fenomenele economice, în acest fel, metodele şi tehnicile tradiționale de informare devin insuficiente, fiind în totală contradicție cu nivelul tehnic din ce în ce mai ridicat al producției sociale şi cu progresul general al societății.

Rezolvarea problemelor enunțate mai sus impune cu necesitate extinderea folosirii mijloacelor moderne de calcul, de prelucrare automată a datelor şi a aplicațiilor informatice, modernizarea proceselor informațional-decizionale, promovarea mai consecventă a informaticii de gestiune. Specialiştii sunt unanimi în a aprecia că, prin extinderea utilizării mijloacelor informatice moderne, sistemele de evidență şi calcul devin mai operative, permițând o conducere mai concretă a activităților economice, dar şi un control permanent şi mult mai eficace asupra tuturor operațiunilor şi tranzacțiilor.

Succesele obținute în ultimele decenii de către întreprinderi şi instituții se concretizează îndeosebi în utilizarea pe scară largă a sistemelor informatice tot mai sofisticate. Marea majoritate a societăților comerciale, regiilor autonome şi instituțiilor publice efectuează astăzi lucrările lor financiar-contabile cu ajutorul echipamentelor proprii sau apelează la serviciile unor firme specializate în prestații informatice (mai ales pentru lucrările periodice de mare volum), în felul acesta, informarea conducerii şi exercitarea formelor interne şi chiar externe de control financiar şi gestionar capătă valențe noi. Cel puțin două aspecte merită să fie luate în discuție aici.

în primul rând, fructificarea avantajelor pe care le oferă sistemele informatice se împleteşte organic cu rigoarea prezentării codificate a datelor, memorarea acestora pe suporți tehnici, adaptarea documentelor justificative şi a situațiilor finale, modificarea fluxurilor sau circuitului informațiilor, integrarea şi exploatarea comună a bazelor de date, extinderea tehnicilor de prelucrare informatizată a datelor.

în al doilea rând, în legătură cu aceste aspecte se impune din capul locului o precizare deosebit de importantă pentru înțelegerea corectă a esenței fenomenului, anume că sistemele informatice nu afectează conținutul propriu-zis şi obiectivele de fond ale controlului economic, financiar şi gestionar, dar exercită o influență puternică asupra modalităților de exercitare, generând mutații de ordin metodologic, schimbări de priorități şi chiar apariția unor sarcini noi (specifice), cum ar fi, de pildă, validarea procedurilor de prelucrare şi controlul calității datelor furnizate de sistemele automate de calcul.

5.2. Influențele pe care le exercită sistemele informatice moderne asupra controlului economic, financiar şi gestionar

Avantajele prelucrării automate a informațiilor economice şi îndeosebi a celor financiar-contabile sunt multe si foarte diverse. Sistemele informatice moderne efectuează lucrările mult mai rapid, reduc volumul de muncă vie şi cheltuielile aferente acesteia, asigură o exactitate sporită şi mai multă încredere în datele furnizate, exclud erorile de copiere, multiplicare sau reportare, pot efectua concomitent mai multe operații diferite şi permit obținerea unor informații mult mai analitice. Toate aceste avantaje se răsfrâng şi asupra controlului economic, financiar şi gestionar, influențându-l în mod favorabil. Dar interferențele dintre controlul economic, financiar si gestionar şi sistemele de prelucrare a datelor nu trebuie privite în mod simplist. Am convenit deja mai sus că sistemele informatice impun rigori superioare care exercită asupra controlului influențe de natura restricțiilor. Nu ne propunem să dezvoltăm acum şi aici acest subiect, dar trebuie să admitem că această chestiune este o problemă de maximă importanță, care nu poate fi neglijată nici de specialişti, nici de autoritățile administrative. Criminalitatea economico-financiară, crima organizată, marea delincventă financiară şi marile fraude în domeniul asigurărilor sociale, evaziunea fiscală si fenomenul spălării banilor murdari sunt numai câteva domenii în care infracțiunile sunt sprijinite de o logistică informatică din ce în ce mai sofisticată şi mai performantă, încă acum un sfert de secol americanii erau înspăimântați de apariția aşa-zişilor „delicvenți cu gulere albe" (white collar criminals) care jefuiau companii şi produceau imense deturnări de fonduri publice cu ajutorul calculatorului. Astăzi guvernele tuturor statelor, organele şi serviciile naționale de combatere a fenomenului infracțional, ca şi multiplele organisme internaționale de represiune sunt confruntate cu adevărate rețele informatice puse în scopuri subterane şi cu furtul prin Internet, care reclamă mijloace de identificare şi de combatere mult mai puternice.

Pentru a reveni la problemele noastre şi pentru a păstra caracterul de manual al acestei lucrări, vom sintetiza cele două categorii de influențe pe care sistemele informatice le exercită asupra controlului economic, financiar şi gestionar astfel:

a. Influențele de natura avantajelor sau facilităților sunt, în principal, următoarele:

- în primul rând, datele de intrare se introduc o singură dată în sistem (prin preluarea lor în memorii şi în fişiere). Aplicarea acestui prin cipiu asigură o identitate deplină a datelor preluate din documentele-sursă, precum si caracterul unitar al indicatorilor folosiți în diferite compartimente, în acelaşi timp, rezultatele obținute din calcul (sau din prelucrare) pot fi înregistrate concomitent sau suc cesiv şi în jurnale, şi în fişe, şi în rapoarte sau alte situații de ieşire. Din punctul nostru de vedere, asta înseamnă că organele de control economic, financiar şi gestionar sunt, în principiu, scutite de veri ficarea corespondenței datelor din contabilitate cu cele din evi dențele tehnico-operative ori de raportările statistice şi de tradi ționalele punctaje între evidențele cantitative şi cele valorice, între contabilitatea analitică şi cea sintetică, între diferitele gestiuni ale aceleiaşi întreprinderi.
- în al doilea rând, efectuarea automată a prelucrărilor oferă întot deauna un confort sporit de siguranță, un sentiment de încredere pe care controlorii nu-1 pot avea în condițiile prelucrării manuale a datelor. Dacă adăugăm acestui avantaj si posibilitățile practic nelimitate de memorare/stocare a datelor şi de redare a lor în mo mentul şi la locul dorit de operator, vom admite că organele de control economic, financiar si gestionar şi experții vor putea să-şi orienteze eforturile direct către problemele de fond si mai puțin spre exactitatea operațiunilor aritmetice. Nu trebuie totuşi scăpat din vedere faptul că precizia prelucrărilor din sistemele informatice se întemeiază pe calitatea si sinceritatea documentelor-sursă, dar si pe conținutul programelor de prelucrare. Asupra acestui aspect vom reveni mai târziu.
- în al treilea rând, sistemele informatice moderne permit o grupare şi o sistematizare mai bună şi mai uşoară a datelor, fapt ce facili tează analiza mai temeinică şi mai operativă a proceselor şi feno menelor economice din întreprinderi şi instituții, sporind eficiența activității de control economic, financiar şi gestionar.
- în al patrulea rând, este cunoscut si recunoscut faptul că sistemele informatice moderne se caracterizează prin operativitatea culegerii datelor şi prelucrarea aproape instantanee a acestora, astfel încât controlul fenomenelor economice se poate face „în timp real", sporind totodată promptitudinea măsurilor propuse sau adoptate

pe baza constatărilor făcute de către organele de control economic, financiar şi gestionar.

Din cele de mai sus, desprindem concluzia că facilitățile oferite de sistemele informatice moderne influențează în mod favorabil activitatea de control economic, financiar şi gestionar şi uşurează sarcinile oricărui controlor. Dar, asemenea avantaje ies în evidență şi pot fi fructificate numai în măsura în care sistemele informatice sunt bine puse la punct şi perfect organizate, în caz contrar, prelucrarea datelor cu ajutorul sistemelor informatice moderne poate genera erori şi denaturări mai mari şi mult mai greu de identificat şi de corijat decât în cazul evidențelor manuale. Asta înseamnă că sistemele informatice aduc nu numai avantaje, dar impun şi unele restricții.

b. Influențele de natura restricțiilor se referă, în principal, la următoarele aspecte:

- în primul rând, viteza cu care sunt operate înregistrările sau trans puse datele pe purtători tehnici exclude posibilitatea examinării atente a fiecărui document, în plus, operatorii din sistemele infor matice nu au în toate cazurile pregătirea şi competențele necesare pentru a aprecia realitatea, legalitatea sau oportunitatea operațiu nilor conținute în respectivele documente.
- în al doilea rând, în condițiile sistemelor informatice, introducerea unor sume greşite, denaturarea unor simboluri sau coduri şi alte erori similare se înregistrează concomitent în jurnale şi în fişe sau sunt preluate în toate aplicațiile ce utilizează fişierul în cauză, ajungând până în balanțele de verificare şi de acolo în bilanț, în aceste condiții, depistarea erorilor este mult mai greoaie (neputându-se realiza prin obişnuitele confruntări sau punctaje carac teristice evidențelor manuale), iar corectarea lor nu se poate face decât prin înregistrări sau documente specifice de stornare.
- în al treilea rând, într-un mediu puternic informatizat, condițiile de acces la mijloacele de probă sunt total diferite față de sistemele de evidență manuală. Se ştie că, în cele mai multe cazuri, organele de control economic, financiar si gestionar trebuie să-şi susțină constatările şi concluziile lor cu elemente concrete preluate din documentele şi din evidențele unității verificate. Or, dacă toate

informaţiile financiar-contabile sunt conţinute în calculator sau sunt înregistrate pe suporţi tehnici, organele de control trebuie să găsească soluţii individuale pentru fiecare situaţie în care au nevoie de documente lizibile, ataşabile la actele de control. Influenţele sistemelor informatice moderne asupra controlului economic, financiar şi gestionar vizează şi alte aspecte. Pe lângă facilităţile oferite şi restricţiile impuse, apare necesitatea obiectivă a cunoaşterii, de către organele de control, a sistemelor de prelucrare a datelor şi a modului de utilizare a situaţiilor finale practicate în unităţile patrimoniale ce fac obiect al controlului. Aceasta înseamnă în fapt că acţiunile propriu-zise de control trebuie precedate de studii preliminare sau documentări speciale asupra sistemului informaţional, care să permită organelor de control să se familiarizeze cu condiţiile concrete din unitate şi să aprecieze gradul de siguranţă pe care îl oferă informaţiile pe care le vor utiliza. De altfel, în viziunea lor modernă, controlul financiar şi expertiza contabilă se sprijină tot mai mult pe o „abordare de tip sistem", care presupune mai întâi o cunoaştere de ansamblu (sumară) a întreprinderii şi apoi împărţirea misiunii de control în două etape sau faze distincte[43]:

- Prima fază este consacrată analizei, înţelegerii şi eventual mate rializării sistemelor de prelucrare şi a procedurilor specifice unităţii în cauză. Pe această bază controlorul/expertul va evidenţia punctele tari şi punctele slabe, atât în conceperea sistemelor şi procedurilor, cât şi în aplicarea lor de către personalul diverselor servicii.
- Cea de-a doua fază cuprinde lucrările propriu-zise de verificare a informaţiilor contabile şi financiare. Se precizează şi faptul că întinderea controalelor şi sondajelor din această fază este influen ţată de rezultatele obţinute în faza precedentă.

Dacă admitem un asemenea mod de punere a problemelor, atunci reprezentarea unei lucrări de control a conturilor (abordată într-o manieră tradiţională, dar realizată într-un mediu informatizat) se va prezenta ca în figura nr. 5.

[43] J. Raffegeau, A. Ritz, *Audit et informatique,* Ed. P.U.F., Paris, 1986, p. 7 şi următoarele.

5.3. Documentarea organelor de control economic, financiar şi gestionar în legătură cu conținutul şi organizarea sistemelor informatice

în condițiile sistemelor informatice moderne, organele de control economic, financiar şi gestionar, experții contabili şi auditorii financiari sunt confruntați cu o serie de probleme noi, generate de faptul că documentele pe care trebuie să le consulte au suferit importante adaptări de formă şi conținut, circuitul lor este modificat, datele sunt în mare parte codificate, principiile de prelucrare sunt altele, erorile se depistează mai greu, iar corecturile sunt făcute după alte reguli şi în alte locuri decât operațiunile la care se referă.

Pentru a face față acestor probleme complexe, organele de control economic, financiar si gestionar trebuie, mai întâi, să stăpânească în măsură suficientă principiile generale ale informaticii de gestiune, să cunoască noile tipuri de calculatoare personale şi posibilitățile lor de adaptare la cerințele actualului sistem contabil al întreprinderii, la modul de organizare a muncii şi la concepția fiecărei unități cu privire la sistemul de prelucrare, circulație şi utilizare a informațiilor.

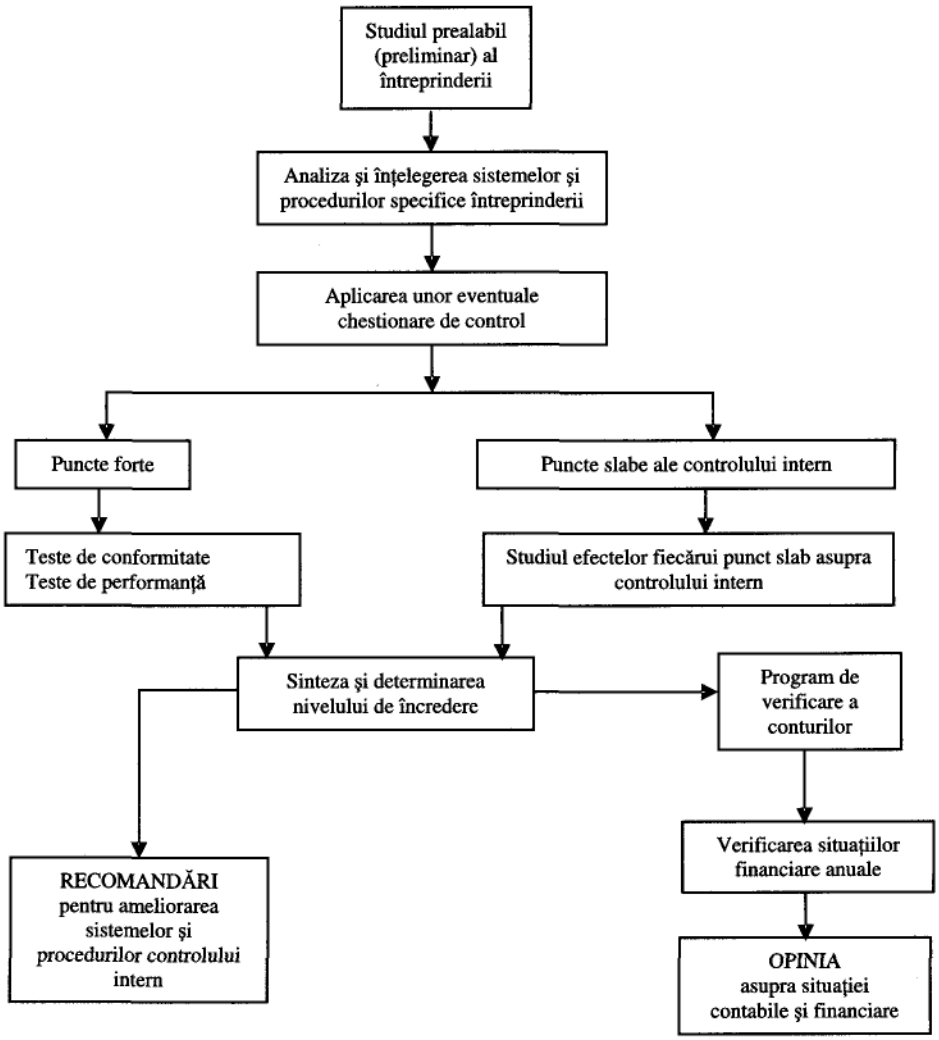
Studiul prealabil (preliminar) al întreprinderii
Analiza şi înţelegerea sistemelor şi procedurilor specifice întreprinderii
Aplicarea unor eventuale chestionare de control
Puncte forte
Puncte slabe ale controlului intern
Teste de conformitate
Teste de performanţă
Studiul efectelor fiecărui punct slab asupra controlului intern
Sinteza şi determinarea nivelului de încredere
Program de verificare a conturilor
RECOMANDĂRI pentru ameliorarea sistemelor şi procedurilor controlului intern
Verificarea situaţiilor financiare anuale
OPINIA asupra situaţiei contabile şi financiare

Fig. nr. 5 - Organizarea unui control al conturilor, într-o abordare tradiţională, dar într-un mediu informatizat

O problemă deloc neglijabilă este aceea a limbajului informatic. Dacă vrea să studieze şi apoi să evalueze sistemele informatice utilizate în unităţile controlate, un controlor trebuie să se apropie de acest limbaj, iar un asemenea demers nu este chiar uşor. Este cunoscut faptul că orice activitate intelectuală din domeniul economic, inclusiv controlul economic, financiar şi gestionar, utilizează un limbaj specializat, dar cele mai multe dintre aceste limbaje

sunt în general cunoscute de conducerea financiară şi de personalul serviciilor contabile. Informaticienii însă, chiar şi cei ce slujesc informatica de gestiune, au creat un gen de limbaj (mai exact spus, un jargon) absolut specific, compus cel mai adesea din abrevieri şi prescurtări sofisticate, cărora le atribuie înţelesuri fanteziste, accesibile (cred ei) unui număr redus de aşa-zişi iniţiaţi, în alte cazuri, informaticienii noştri utilizează direct concepte şi termeni împrumutaţi din limba franceză ori din engleza, dar care (din păcate) n-au făcut niciodată obiectul unei transpuneri în limba română. Chiar şi fără aceste excentricităţi, limbajul informatic ridică suficiente probleme pentru un controlor, care trebuie să se familiarizeze cu expresii mai mult sau mai puţin ermetice, cum sunt de exemplu sistem de operare, sarcini multiple, program sursă, limbaj maşină, densitate de înregistrare, spaţiu interbloc, proceduri catalogate etc. Dar, în opinia noastră, perspectiva nu este chiar aşa de sumbră. Normalizatorii români în domeniul contabilităţii au impus deja un număr de criterii minimale pe care trebuie să le îndeplinească programele informatice utilizate în contabilitate, iar organele de control economic, financiar şi gestionar au acumulat suficientă experienţă în descrierea arhitecturii unui sistem informatic şi în aprecierea calităţii şi gradului său de fiabilitate.

în general, documentarea organelor de control economic, financiar şi gestionar asupra sistemelor informatice se concretizează, de regulă, într-un studiu efectiv, la faţa locului, asupra tuturor aspectelor ce privesc prelucrarea datelor şi organizarea evidenţelor în unitatea supusă verificării. Necesitatea unei asemenea documentări este impusă de gradul diferit de informatizare a agenţilor economici, de folosirea unor tipuri diferite de echipamente electronice, de existenţa unor sisteme specifice (proprii) de codificare sau simbolizare, de abordarea diferenţiată a lucrărilor şi aplicaţiilor de contabilitate ori de altă natură.

în cazul organelor de control sau experţilor contabili care îndeplinesc într-o întreprindere numai o misiune temporară ori ocazională, documentarea va avea ca obiectiv asigurarea condiţiilor pentru înţelegerea evidenţelor şi registrelor oficiale obligatorii, limitându-se la aspectele metodologice ale prelucrării şi înregistrării datelor şi, evident, numai la domeniul de referinţă al situaţiei de cercetat sau al cazului în litigiu.

în schimb, pentru organele de control gestionar de fond (ale căror sarcini directe includ şi verificarea contabilităţii agenţilor economici), pentru cenzorii societăţilor comerciale şi alţi auditori, cunoaşterea sistemelor informatice trebuie să fie mai aprofundată şi mult mai cuprinzătoare. De fapt,

documentarea preliminară pe care o fac aceste organe reprezintă nu numai o etapă pregătitoare a acțiunilor de control, dar şi o fază a controlului propriu-zis, în cadrul căreia se va urmări în sinteză concepția întreprinderii cu privire la sistemele de prelucrare. Dacă ne raportăm de pildă la controlul gestionar de fond, trebuie să reamintim că organizarea compartimentului financiar-contabil şi a celorlalte structuri informaționale din unitate reprezintă un obiectiv de maximă importanță, în aceste condiții, respectivele organe de control vor verifica, încă în faza de documentare, modul de armonizare a principiilor informaticii cu principiile general admise în contabilitate, corectitudinea înregistrărilor efectuate pe baza acestora şi măsurile luate de întreprindere pentru asigurarea exactității tuturor calculelor, totalizărilor şi reporturilor.

Ca principiu, la unitățile care folosesc echipamente proprii, documentarea organelor de control economic, financiar şi gestionar începe cu analiza proiectelor de sistem informațional, documente care stabilesc echipamentele folosite, modul de distribuire a acestora pe compartimente sau pe oameni, variantele de exploatare, sistemul de coduri, lucrările ce se efectuează, actele justificative utilizate, situațiile ce urmează a fi obținute, programele de prelucrare, efectele economice preconizate. Cu ocazia analizei proiectelor de sistem informațional se poate deja aprecia dacă unitatea a ales cea mai potrivită variantă de prelucrare şi înregistrare a datelor şi dacă opțiunile se bazează pe un studiu temeinic al realităților şi necesităților din întreprindere.

Este cunoscut faptul că efectele introducerii sistemelor informatice țin în mare măsură de modul în care se desfăşoară etapa pregătitoare, în acest scop, pentru aprecierea condițiilor create de întreprindere, organele de control economic, financiar şi gestionar pot urmări o suită de obiective specifice, cum sunt:

- locul, momentul şi modul de întocmire a documentelor primare sau justificative;
- circuitul acestor documente şi respectarea graficelor de predare a lor la oficiul sau la punctele informatice;
- corelarea lucrărilor informatizate cu capacitățile sau caracteristicile tehnice ale echipamentelor din dotare;
- pregătirea documentelor în vederea înregistrării, stabilirea ordinii de operare şi apoi modul de clasare a lor după introducerea datelor în calculator (pentru operațiuni de verificare ulterioară sau arhivarea directă);

- programele de prelucrare adoptate si instrucțiunile interne de utili zare a lor;
- modalitățile de interpretare a datelor şi situațiilor obținute pe cale informatică şi integrarea lor în ansamblul lucrărilor de contabilitate ale întreprinderii;
- organizarea şi funcționarea unui control intern (fie el chiar sumar) asupra prelucrărilor informatizate şi identificarea cauzelor ori locurilor ce pot provoca omisiuni, erori sau denaturări;
- posibilitățile pe care le oferă echipamentele electronice existente pentru facilitarea muncii de control economic, financiar si gestionar propriu-zis.

Având în vedere faptul că etapa documentării poate scoate în evidență anumite deficiențe în organizarea şi funcționarea sistemului informatic, această etapă poate fi finalizată deja prin propunerea sau adoptarea unor măsuri concrete de perfecționare.

Pe de altă parte, la unitățile care dispun de sisteme informatice complexe, sarcinile de documentare ale organelor de control economic, financiar şi gestionar sunt şi mai dificile. Pe lângă obiectivele minimale enumerate mai sus va trebui să avem în vedere o serie de probleme noi, dintre care cele mai reprezentative sunt următoarele:

- organizarea intrărilor şi ieşirilor din sistem;
- alegerea suporților şi transpunerea datelor pe purtători tehnici;
- organizarea gestiunii fişierelor şi a bazelor de date;
- conținutul, structura şi coerența diverselor programe de aplicații utilizate;
- planul de coordonare a operațiunilor de prelucrare informatizată a datelor si altele similare.

Considerațiile de mai sus ne conduc la constatarea că simpla cunoaştere a calculatorului, a modului de funcționare a acestuia, a limbajelor evoluate de programare şi chiar a sistemelor integrate de prelucrare a datelor nu sunt premise suficiente pentru organizarea si exercitarea unui eficient control economic, financiar şi gestionar. Dacă avem în vedere numai sistemele integrate de prelucrare (care tratează informațiile economice ca pe un tot unitar, indiferent de proveniență, de conținutul şi destinația lor), va trebui să admitem că aceste sisteme provoacă însemnate mutații în modul de organizare şi conducere a evidențelor economice (contabilitate financiară şi de gestiune, evidențe tehnico-operative, raportări statistice), mutații care

influențează nu numai baza de informare, dar şi metodologia de desfăşurare practică a controlului economic, financiar şi gestionar.

O regulă elementară spune că, în cele mai multe cazuri, reciproca este valabilă, în cazul nostru, controlul economic, financiar şi gestionar este, la rândul său, chemat să contribuie la perfecționarea sistemelor informatice din întreprinderi şi instituții. Prin însăşi natura sa, controlul face posibilă depistarea eventualelor neconcordanțe, suprapuneri, paralelisme ori deficiențe în modul de organizare a culegerii, prelucrării, furnizării şi utilizării informațiilor economice şi financiare.

în loc de concluzie, vom sublinia faptul că, din punctul de vedere al controlului economic, financiar si gestionar, sistemele informatice moderne pot fi considerate corecte dacă satisfac toate exigențele privind introducerea datelor, logica prelucrării, extragerea rezultatelor şi folosirea lor eficientă în procesul conducerii gestiunilor economice.

5.4. Controlul calității datelor furnizate de sistemele informatice moderne

Demersurile noastre anterioare conduc la constatarea că principala modificare intervenită în structura sarcinilor ce revin organelor de control economic, financiar si gestionar, în condițiile sistemelor informatice, constă în aceea că, pe lângă obiectivele de fond ale controlului sau ale altor verificări similare, trebuie urmărite cu egală atenție operațiunile secundare de culegere, prelucrare şi prezentare a informațiilor utilizate. Acest lucru are o dublă semnificație:

> în primul rând, metodologia controlului şi tehnica altor verificări trebuie adaptate la condițiile şi cerințele impuse de sistemele informatice, la noile forme de organizare şi de prezentare a evidențelor economice.

> în cel de-al doilea rând, organele de control economic, financiar şi gestionar si experții contabili trebuie să cunoască (să poată aprecia) gradul de exactitate al datelor furnizate de sistemele informatice, să-şi formeze convingerea că investigațiile şi apoi concluziile lor au o bază de plecare reală. Unii profesionişti ai domeniului vorbesc chiar despre o nouă schemă de intervenție[44] a controlului, cu referire expresă la revizia contabilă, în

[44] J. Raffegeau, A. Ritz, *Audit et informatique,* Ed. P.U.F., Paris, 1986, p. 34 şi următoarele.

esență, aceste opinii se *bazează,* pe faptul că, pentru orice revizor, cele mai importante schimbări impuse de un mediu informatic sunt următoarele trei:

- aplicarea procedurilor programate de prelucrare şi eventual de con trol;
- păstrarea datelor contabile în fişiere care nu pot fi citite şi inter pretate decât de calculator;
- necesitatea de a controla continuu dezvoltarea, utilizarea şi secu ritatea programelor, fişierelor de date şi a procedurilor din cadrul compartimentului informatic.

Din punct de vedere teoretic, ca şi în cazul sistemelor de lucru manuale, în sistemele informatizate revizorul sau orice alt controlor se află în faţa unei opţiuni de maximă importanţă:

1. fie că apreciază pozitiv controlul intern şi în consecinţă reduce în tinderea lucrărilor sale propriu-zise de verificare a conturilor con tabile;
2. fie că nu se încrede în controlul intern si preferă să facă o revizie directă şi aprofundată a documentelor contabile şi financiare.

Cu alte cuvinte, din cauza constrângerilor şi oportunităţilor specifice dintr-un mediu informatizat sau puternic informatizat, controlorul trebuie să aprecieze rapid calitatea sau validitatea procedurilor programate, existenţa şi consistenţa controalelor efectuate de utilizatori şi eficienţa controlului intern informatic. Pentru aceasta el dispune de un larg evantai de tehnici de verificare, dar asupra acestor aspecte vom reveni mai târziu.

Ceea ce este important să înţelegem în această fază a demersului nostru este faptul că, în ciuda aparenţelor, cu toate avantajele pe care le oferă, sistemele informatice moderne nu exclud în totalitate posibilitatea apariţiei unor erori sau omisiuni. Acestea se pot datora neatenţiei personalului care întocmeşte şi pregăteşte pentru înregistrare documentele primare, operatorilor care introduc datele în calculator sau le transpun pe purtători tehnici, specialiştilor care programează sau acţionează comenzile echipamentelor de calcul, profesioniştilor beneficiari care controlează şi apoi utilizează situaţiile finale.

în linii generale, asigurarea condiţiilor de calitate în aplicaţiile de calcul informatizat are în vedere existenţa a trei surse principale de erori: erorile generate de modul de introducere a datelor (erori de intrare), erorile provocate ca urmare a defecţiunilor sau întreruperii accidentale a echipamentelor şi erorile de program.

Erorile de intrare sunt de două feluri (de omisiune şi de comitere), având efecte şi implicații diferite. Omisiunile pot proveni din circulația defectuoasă a documentelor justificative, amplasarea necorespunzătoare a echipamentelor periferice, instruirea superficială a operatorilor sau neatenția lor, utilizarea unor sisteme inadecvate de transmitere a datelor. Trebuie să admitem că erorile de omisiune influențează întregul proces de prelucrare a datelor, în sensul că ele denaturează mărimea unor indicatori, împiedică cunoaşterea unor aspecte sau detalii, alterează corelațiile fireşti dintre date. Depistarea erorilor de omisiune şi corectarea lor joacă un rol important în asigurarea exactității datelor finale şi necesită un efort constant din partea tuturor celor implicați, într-un fel sau altul, în organizarea şi exploatarea sistemelor informatice.

în aceeaşi manieră trebuie abordate şi erorile de comitere, indiferent dacă acestea sunt întâmplătoare sau intenționate, numerice sau logice, de date sau de suport. Reținem si faptul că erorile de comitere sunt mult mai greu de depistat (mai ales atunci când sunt produse în mod deliberat şi cu anumite intenții), iar implicațiile lor sunt, de regulă, foarte complexe.

Defecțiunile intervenite şi eventualele întreruperi ale echipamentelor informatice pot conduce şi ele la apariția unor erori de prelucrare (datorate în primul rând pierderii unor date sau seturi de date), afectând în final calitatea informațiilor obținute din prelucrare, în cazul acestora, din punctul de vedere al controlului economic, financiar şi gestionar, se pune îndeosebi problema prevenirii respectivelor erori, iar acest lucru implică elaborarea si aplicarea unui plan metodic şi bine conceput de întreținere, testare periodică şi urmărire continuă a funcționării echipamentelor de prelucrare automată a datelor.

Pe de altă parte, siguranța în exploatarea sistemelor informatice moderne poate fi asigurată si prin controlul programelor de aplicații, în general, este admis faptul că erorile de program sunt mai uşor de identificat, utilizându-se în acest scop teste adecvate, specifice diferitelor sisteme şi configurații ale echipamentelor de prelucrare automată a datelor. Pentru organele de control economic, financiar şi gestionar este necesar să cunoască mai întâi că există asemenea teste şi apoi să se convingă că întreprinderea controlată le utilizează în mod constant.

Cunoaşterea principalelor surse de erori ne conduc la constatarea că orice unitate patrimonială care adoptă un sistem informatic de prelucrare a operațiunilor financiar-contabile şi care doreşte să-şi asigure condițiile minimale de calitate în acest sens are obligația să instituie un control propriu

asupra realității şi exactității datelor de intrare, asupra proceselor de prelucrare, dar şi asupra modului de codificare/simbolizare care va garanta identificarea cât mai exactă a informațiilor ce intră şi mai ales ies din sistem.

în practica sistemelor de prelucrare a datelor, controlul propriu de calitate se realizează atât prin personalul de specialitate, cât şi cu ajutorul unor programe sau puncte de testare introduse în programele calculatoarelor, în funcție de momentul exercitării lui, controlul exactității datelor poate îmbrăca trei forme distincte: a) Controlul inițial (efectuat înaintea şi în timpul introducerii datelor); b) Controlul pe parcurs (care se efectuează în toate fazele prelucrării); c) Controlul final (efectuat la terminarea procesului de prelucrare, dar şi cu ocazia recepționării de către beneficiari a situațiilor obținute din calcul). Evident, conținutul acestor trei forme de control si modalitățile de exercitare practică a lor diferă în funcție de echipamentele utilizate de fiecare unitate patrimonială şi de concepția de organizare a exploatării acestora.

A. Astfel, în cazul unităților patrimoniale mici, care utilizează numai calculatoare personale (unul sau un număr redus de asemenea echipamente), controlul exactității informațiilor financiar-contabile vizează global întregul proces de culegere, grupare, înregistrare sau prelucrare şi furnizare a datelor. El începe prin analiza condițiilor de formă şi de fond ale pieselor justificative (documente primare ori centralizatoare) şi sfârşeşte prin validarea rezultatelor înregistrate în situații, jurnale, fişe de cont sau balanțe de verificare, în aceste condiții, se înțelege că rolul principal revine controlului inițial, care trebuie să asigure introducerea în sistem a unor date reale şi exacte, corect simbolizate sau codificate si ordonate în funcție de necesitățile prelucrării automate. Acest lucru presupune, în primul rând, un control vizual asupra documentelor primare şi centralizatoare care conțin datele curente sau de mişcare.

Dar, prin natura lor, lucrările cu caracter financiar-contabil impun în multe cazuri şi utilizarea unor date anterioare ori precedente (cum ar fi, de exemplu, stocurile sau soldurile inițiale sau vechi), precum şi a unor mărimi constante (de natura prețurilor, codurilor sau simbolurilor, coeficienților etc.). Evident, aceste date se găsesc înmagazinate în memoriile calculatorului, dar, pentru a putea fi luate în calcul, ele trebuie apelate şi readuse în prelucrarea operațiunilor curente, iar acest lucru trebuie verificat. Asta înseamnă că sarcinile controlului inițial se extind şi asupra unor date deja

existente în sistem, dar care trebuie validate la reluarea lor în calcul, măcar din punct de vedere al corectei lor selectări.

Cu toate avantajele pe care le oferă, controlul inițial nu asigură totuşi certitudinea unei exactități absolute a datelor preluate într-o aplicație, în afară de aceasta, unele dificultăți în operare, o eventuală pană de curent sau alte opriri accidentale ale calculatorului pot adăuga noi surse de erori. De aceea, se impune exercitarea unui control pe parcurs, adică pe toată durata înregistrării unei operațiuni sau efectuării unei lucrări mai complexe. Acest control este tot un control vizual care constă în urmărirea (de către operator sau de alte persoane) a rezultatelor intermediare şi mai ales a acelor rezultate pe care calculatorul le imprimă în diferitele situații, jurnale sau fise de cont.

în sfârşit, controlul final (în asemenea cazuri) se efectuează după terminarea definitivă a oricărei lucrări şi vizează în egală măsură aspectele de formă, logice şi de corelație ale situațiilor furnizate de calculator. Controlul de formă se referă la imprimarea corectă şi inteligibilă a cifrelor şi textului, respectarea coloanelor din formular sau a celor programate, efectuarea corecturilor prin storнări, semnarea documentelor finale de către operatorii care le-au întocmit şi de persoanele care le-au verificat. La rândul său, controlul logic poate să scoată în evidență aprecierea greşită a ordinului de mărime a sumelor, apariția unor valori exagerate, comiterea unor erori evidente de calcul, efectuarea greşită a grupării datelor în conturile analitice, nerealizarea unor funcțiuni automate şi altele similare, în ce priveşte controlul de corelație, acesta se realizează de regulă prin confruntarea totalurilor obținute cu cifrele de control stabilite anticipat, prin compararea datelor similare din situații diferite sau prin urmărirea corespondenței sumelor între coloanele aceluiaşi formular.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că în sistemele informatice simple (bazate pe un număr redus de calculatoare personale, exploatate în regim individual) sistemul propriu de control asupra exactității datelor furnizate este considerat eficient numai în măsura în care reuşeşte să asigure informarea corectă a conducerii, a organelor de control şi a celorlalți factori interesați. De altfel, în literatura de specialitate[45], acesta este recunoscut ca fiind un control al utilizatorilor. Se propune chiar un model de test care demonstrează cum funcționarea corectă şi regulată a procedurilor programate este asigurată prin controlul făcut de utilizatori. Astfel, după înregistrarea documentelor prenumerotate secvențial, un prim control va da lista tuturor operațiunilor care ar fi trebuit prelucrate, cu identificarea documentelor lipsă.

[45] J. Raffegeau, A. Ritz, *Audit et informatique,* Ed. P.U.F., Paris, 1986, p. 36.

Controlul utilizatorilor nu se limitează la documentele lipsă, el vizează în plus să stabilească dacă toate elementele supuse verificării sunt reflectate în mod corespunzător în lista de control menționată mai sus. Evident, progresele înregistrate în informatica de gestiune fac ca asemenea proceduri de control să fie din ce în ce mai puțin folosite, controlorii fiind în general dispuşi să se încreadă în controlul intern informatic practicat în sistemele automatizate simple.

B. într-un mediu în care sistemele informatice sunt complexe, când executarea lucrărilor de contabilitate se face cu calculatoare puternice sau prin rețele de calculatoare, organizate în oficii informatice centralizate, controlorii financiari şi auditorii financiari nu au altă posibilitate de alegere decât să abordeze misiunile lor „prin intermediul calculatorului". Trebuie să avem în vedere şi faptul că, în asemenea cazuri, sarcinile de control propriu sunt împărțite între beneficiari si executanți, fiecare dintre ei având responsabilități bine precizate şi consemnate de regulă în contracte bilaterale (dacă este vorba de oficii informatice sau alte unități de informatică cu gestiune independentă).

Concret, beneficiarilor le revin părți din sarcinile de control inițial (cele legate de pregătirea documentelor primare) şi, evident, sarcini de control final (ocazionate de recepția lucrărilor şi utilizarea lor în conducerea gestiunilor economice).

Delimitarea sarcinilor de control între beneficiar şi executant este totuşi relativă. De exemplu, în cazul controlului inițial intervine o colaborare obligatorie generată de complexitatea operațiunilor şi de importanța rezolvării lor corecte. Astfel, documentele primare se predau oficiilor informatice organizate în pachete sau loturi, însoțite de un tichet de control (care indică beneficiarul, data şi numărul documentelor), în multe cazuri, pachetele de documente au totaluri de control ale datelor cantitative sau valorice (suma datelor înregistrate într-un câmp comun), sau aceste totaluri se stabilesc de personalul centrului de calcul. Datele de control sunt conținute într-o înregistrare distinctă, calculatorul având posibilitatea să verifice, ori de câte ori are nevoie, corectitudinea datelor preluate din documentele sursă. Dacă se constată nepotriviri, pachetele sau loturile de documente se restituie pentru corectare.

Controlul pe parcurs presupune şi el o distribuire a sarcinilor, de data aceasta între operator şi calculator. Operatorul poartă răspunderea pentru introducerea datelor şi a programului în calculator şi pentru extragerea rezultatelor, în acest scop el urmăreşte, pe baza indicațiilor conținute în foaia de

instrucțiuni, desfășurarea întregului proces de prelucrare, putând sesiza imediat apariția unor erori de introducere, operare sau program, precum şi cazurile de funcționare necorespunzătoare a calculatorului, în afară de aceasta, calculatoarele moderne dispun de sisteme automate de operare, care au sarcina să controleze continuu desfăşurarea proceselor informatice, reducând astfel intervențiile operatorului. Sistemul automat de operare este de fapt un program special care dirijează executarea celorlalte programe. El are posibilitatea de a interveni în cazul întreruperii unui program, precum şi posibilități proprii de tratare a erorilor.

Sistemele de prelucrare automată a datelor dispun şi de alte posibilități de control. Prin introducerea unor clauze sau teste în programele de prelucrare pot fi depistate şi înlăturate o serie de erori, reprezentate prin:

a) incompatibilitatea unor date de intrare cu altele similare, existente deja în sistem (de exemplu, pentru un anumit cod de materiale, produse sau mărfuri unitatea de măsură actuală nu corespunde cu cea din fişierul nomenclator);
b) inadvertențe de suport (de exemplu, pentru o anumită operațiune calculatorul admite la intrare numai informații de un anume fel, recunoscute după un cod de acces);
c) depăşirea limitelor inferioare sau superioare, caracteristice unor date (oricât de banal ar părea exemplul nostru, trebuie să admitem că ziua nu poate primi valori numerice mai mici decât 01 sau mai mari decât 31; la fel luna trebuie situată între 01 şi 12; în domeniul economic, asemenea limite pot reprezenta baremuri, standarde, marje de diverse tipuri);
d) lipsa unor valori sau date obligatorii (cum ar fi, de exemplu, contul corespondent sau data operațiunii);
e) folosirea unor date neadmise de sistem (de exemplu, alt simbol sau cod pentru aplicație, fişier sau program);
f) neconcordanța între caracterele fireşti (în sensul că valorile şi cantitățile trebuie să fie în toate cazurile numerice, unitățile de măsură alfabetice, iar codurile alfanumerice).

Atunci când vorbim de controlul pe parcurs nu putem omite din discuție nici facilitățile pe care le oferă orice calculator modern, care poate executa un control intern asupra datelor din sistem, utilizând în acest scop algoritmi de calcul specifici (cum ar fi, de exemplu, controlul codurilor şi controlul de paritate, efectuate în cadrul memoriilor interne).

Alte posibilități de identificare a eventualelor erori ori omisiuni din lucrările cu caracter contabil sunt date de controlul final. Prin confruntarea listelor finale cu documentele şi evidențele primare, prin analiza corelațiilor ce trebuie să existe între diversele rapoarte de ieşire sau prin interpretarea rezultatelor de către beneficiari pot fi sesizate şi îndreptate, imediat sau ulterior, deficiențe cum sunt:

a) lipsa unor conturi (sintetice ori analitice), gestiuni, grupe sau seturi de date;
b) corespondențe nepermise între conturi (care încalcă logica con tabilă ori simplifică în mod abuziv filiera de înregistrare);
c) folosirea unor prețuri necorespunzătoare sau vechi, provenite din utilizarea unor fişiere neactualizate sau altor fişiere decât cele nor male;
d) totaluri valorice exagerate;
e) neconcordanțe între sumele înregistrate în conturile analitice şi totalurile lor din conturile sintetice;
f) stocuri cantitative negative şi altele asemenea acestora.

Organele de control economic, financiar şi gestionar, indiferent de atribuțiile şi competența lor, dar mai ales experții contabili şi auditorii financiari, care utilizează date furnizate de sistemele informatice moderne, trebuie să cunoască aceste posibilități de control propriu şi să urmărească măsurile adoptate de întreprindere pentru realizarea lor. Fiecare dintre ei trebuie saşi facă o imagine clară despre concepția întreprinderii controlate asupra sistemului propriu de control al exactității datelor si despre eficiența acestui sistem. Sub aspect formal, o primă apreciere a eficienței sistemului propriu de control informatic poate fi făcută prin analiza corecturilor şi stornărilor efectuate ulterior pe jurnale, fise sau situații, ori prin cercetarea listelor de erori.

în egală măsură, organele de control economic, financiar si gestionar şi experții contabili trebuie să cunoască nivelul de securitate al sistemelor informatice, respectiv modul de organizare a datelor financiar-contabile şi constituirea lor în diferite tipuri de fişiere, precum şi măsurile de protecție împotriva riscurilor de alterare, pierdere sau distrugere.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că absența sau nivelul slab al controlului intern informatic poate avea incidențe importante asupra tuturor procedurilor de factură contabilă conținute în programele de aplicații, în aceste condiții, pentru validarea procedurilor programate (îndeosebi a celor care nu sunt controlate de utilizatori), revizorul sau oricare alt controlor trebuie să aplice tehnici proprii, cum ar fi, de exemplu, chestionarele de control informatic, analiza detaliată a unor aplicații, utilizarea unor soft-uri

de revizie specializate şi chiar examinarea activităţilor desfăşurate în cadrul departamentului informatic (mai ales în punctele în care acestea se presupune că sunt slabe). Dar, asemenea demersuri sunt specifice îndeosebi formelor superioare de control economic, financiar si gestionar, respectiv expertizei contabile şi auditului financiar, în lucrarea de faţă ne vom limita la problemele de bază ale controlului unei aplicaţii.

5.5. Examinarea şi controlul unei aplicaţii informatice

Studiul şi aprecierea fiabilităţii unei aplicaţii informatice presupune un demers care se caracterizează printr-un nivel mai scăzut de formalizare decât cea mai mare parte a celorlalte domenii de intervenţie a controlului, în fapt, orice tratament informatic este o lucrare specifică, chiar dacă priveşte probleme sau domenii de aplicare foarte generale, cum ar fi contabilitatea financiară a stocurilor, facturarea, plăţile sau gestiunea personalului. Prin urmare, ar fi mult mai simplu de căutat şi de găsit o linie de conduită comună, a cărei esenţă constă în înlănţuirea principalelor etape sau operaţii, ca în schema următoare (a se vedea figura nr. 6):

Un studiu prealabil

Studiul documentaţiei de bază şi
reconstituirea cinematicii prelucrării

Stabilirea unui program de control

Controlul fiecărei etape de
prelucrare

Sinteza (concluzii)

Redactarea unui raport
(dacă este cazul)

Fig. nr. 6 - Testările sau controlul unei aplicaţii informatice

Evident, pentru a putea fi înțeleasă corect, schema noastră are nevoie de câteva explicații.

a) Astfel, studiul prealabil corespunde unei prime informări asupra aplicației vizate şi el nu poate fi disociat de trecerea în revistă (reconstituirea cinematicii) a principalelor faze ale prelucrării. Acest lucru se poate realiza destul de uşor prin contacte cu diverse servicii sau compartimente utilizatoare, dar şi prin discuții prealabile cu informaticianul care a conceput sau are sarcina dezvoltării prelucrărilor în cauză ori cu persoana responsabilă cu întreținerea lor. Aceste demersuri pot fi confruntate cu „Tabloul general al aplicațiilor" care a fost stabilit, eventual, de către controlor cu ocazia unei verificări anterioare.

în general, studiul prealabil are un dublu obiectiv: să estimeze volumul de muncă pe care îl presupune examinarea şi controlul aplicației (asta în primul rând) şi să stabilească (împreună cu principalii interesați de acest control) un calendar al intervențiilor directe. Pe parcursul acestei etape sau, mai exact spus, în finalul primelor două faze din schema prezentată mai sus, controlorul trebuie să obțină o bună cunoaştere a naturii şi întinderii prelucrărilor informatice pe care le are în vedere; el va include un număr important dintre elementele acestei cunoaşteri în analiza funcțională a aplicației şi, într-o măsură mai mică, în analiza organică, cum ar fi de exemplu:

- Identificarea tranzacțiilor şi mişcărilor semnificative.
  în această împrejurare controlorul încearcă să aprecieze contribuția principalelor tipuri de tranzacții la compunerea cifrei de afaceri sau a altor indicatori importanți din situațiile contabile şi financiare ale întreprinderii, atât din punct de vedere al dimensiunilor monetare, cât şi sub aspectul volumului operațiunilor prelucrate. De altfel, el trebuie să verifice obligatoriu, la sfârşitul exercițiului, aplicarea sau neaplicarea procedurilor particulare care pot avea incidență (mai mică sau mai mare) asupra validării respectivelor posturi din bilanț sau din contul de rezultate. Cu titlul de exemplu, vom cita doar câteva proceduri de acest tip: inventarierea generală a patrimoniului la sfârşit de an, verificarea minuțioasă a soldurilor conturilor curente la bănci, calculul şi înregistrarea unor ajustări pentru deprecierea stocurilor cu rotație lentă sau a unor creanțe clienți.
- Descrierea generală a aplicației şi a modurilor de operare.
  Oricât de inițiat în problemele informaticii şi chiar dacă este foarte experimentat, revizorul sau auditorul nu poate să se dispenseze

de o cât mai bună înțelegere a obiectivelor generale ale sistemului, pe care modificările şi întreținerile succesive ale programelor le alterează adesea, din nefericire. Pentru a obține informațiile necesare, controlorul poate consulta caietele de sarcini ori manualele de utilizare (dacă sistemul nu a fost prea profund modificat), dar poate consulta şi diferiți utilizatori (care sunt la curent cu modificările intervenite). • Elaborarea unei organigrame de lucru.

După informarea de care am vorbit mai sus, controlorul sau revizorul va iniția un studiu amănunțit al operațiunilor de intrare/ieşire şi al principalelor fişiere. El va pregăti o organigramă generală de lucru.

Pentru a fi cât mai uşor utilizabilă, organigrama generală trebuie să aibă dimensiuni cât mai reduse (un număr limitat de pagini). Dacă etapele semnificative sunt numeroase, saltul de la o pagină la alta trebuie să intervină în momentul unei rupturi logice în fluxul prelucrărilor. Există însă şi o condiție care trebuie să fie în mod obligatoriu îndeplinită, aceea a integralității ciclului de prelucrare. Toate tranzacțiile semnificative trebuie să fie reprezentate, ceea ce vrea să însemne că organigrama generală trebuie să cuprindă elementele esențiale, începând cu prima etapă a prelucrărilor care are incidențe contabile şi terminând cu integrarea finală a datelor în calculele de sinteză ale contabilității (balanțe de verificare lunare, situații financiare anuale, conturi previzionale), într-un mediu de prelucrare distribuită, revizorul va trebui să pregătească sau (mai bine, de preferință) să ceară întreprinderii să pregătească o schemă care să pună în evidență rețelele şi nodurile de comunicare (inclusiv relațiile dintre ele), fluxurile de informații vehiculate şi bazele de date alimentate de către aplicația analizată.

Programele sau blocurile de prelucrare care trebuie să figureze intr-o organigramă de lucru sunt cele care acoperă una sau mai multe proceduri programate, dintre cele considerate semnificative.

Dacă etapele de prelucrare sunt numeroase sau foarte numeroase revizorul poate avea tot interesul să pregătească organigrame detaliate; în acest caz el va trebui să adopte o concepție modulară a foilor sale de lucru[46], care

[46] Foile de lucru sunt documente specifice activității de audit financiar, dar se utilizează în ultimul timp şi în alte forme de control economic, financiar şi gestionar.

să permită trecerea uşoară de la organigrama generală la organigrame mai detaliate. Pentru aceasta, organigrama generală va trebui să pună în evidenţă legăturile fizice (interfeţele) şi pe cele logice (natura informaţiilor transmise) între subsistemele ce corespund organigramelor detaliate.

b) Stabilirea unui program de control.

în ultimul timp, orice controlor extern şi mai ales experţii şi auditorii financiari consideră că volumul şi intensitatea efortului propriu trebuie să fie invers proporţionale cu forţa sau slăbiciunea controlului intern. Acest lucru este valabil şi în domeniul informatic, ceea ce vrea să însemne că stabilirea unui program de control al aplicaţiilor trebuie precedată de evaluarea sistemului de control intern asupra acelor aplicaţii.

Ca principiu, controlul intern al oricăror prelucrări informatice se apreciază în funcţie de următoarele obiective de bază:

- exhaustivitatea informaţiilor culese şi prelucrate;
- exactitatea acestora;
- protecţia şi conservarea datelor;
- modul de autorizare a operaţiunilor;
- adecvarea şi calitatea sistemului de referinţe (mersul etapelor con trolului) pentru prelucrarea examinată.

Pentru a realiza un prim diagnostic asupra controlului intern al aplicaţiei pe care o examinează, auditorul sau controlorul dispune de diferite instrumente de lucru, printre care chestionarele de control intern al aplicaţiilor informatice. Cu titlu de exemplu, redăm în continuare un extras dintr-un asemenea chestionar[47]:

[47] **J. Raffegeau, A. Ritz, *Audit et informatique,* Ed. Presses Universitaires de France, Paris, 1986, p. 99.**

Exactitatea informației	Comentarii şi referințe
Controlul prelucrărilor interactive.	
1. Proceduri de culegere şi prelucrare a datelor.	
a) Operațiunile de înregistrare sunt bine separate de operațiunile de validare?	
b) Se întocmesc pretotaluri de control pe lot?	
c) Datele care nu sunt supuse controlului prin balanțe sau prin pretotaluri sunt validate cu ajutorul unor cifre-cheie ale codurilor detectoare de erori?	
d) Zonele numerice (sume, cantități, prețuri) sunt protejate printr-un control cifric adecvat?	
e) Se efectuează controlul de veridicitate pentru înregistrările cele mai importante?	
f) Se efectuează comparații pentru a verifica validitatea unei zone sau unei anumite informații cu alte fişiere sau cu alte înregistrări din acelaşi fişier?	
2. *Controlul prelucrărilor.*	
a) Toate datele recent culese sau numai actualizate sunt în mod sistematic înregistrate în registrul-jurnal?	
b) Utilizatorul informației prelucrate verifică validitatea datelor înregistrate în jurnale?	
c) Jurnalele de înregistrare (sau sintezele lor) remise utilizatorilor pentru control sunt arhivate (păstrate) după verificare?	
Notă; Se solicită câteva exemplare ale acestor documente şi se verifică existența vizelor de control.	

După aprecierea controlului intern al aplicației se va trece la întocmirea unui program propriu de teste şi verificări. Acest program are ca obiectiv asigurarea validității diagnosticului pus în etapa precedentă, astfel:

1. Dacă revizorul sau controlorul consideră că sistemul de control intern al aplicației examinate este satisfăcător, el îşi va orienta (cel mai adesea) lucrările sale de verificare proprii în următoarele trei direcții principale:
   - verificarea programelor ce corespund principalelor proceduri programate (constitutive) ale prelucrării, prin revederea dosa rului şi a programării şi prin realizarea de încercări;
   - sondaje de conformitate asupra controalelor efectuate de utili zatori, pentru a se asigura că informația preluată este analizată, iar eventualele erori corectate;
   - verificarea, evident limitată, a datelor informatice şi a conținu tului fişierelor administrate de către aplicație.

2. Dacă, dimpotrivă, auditorul sau controlorul consideră sistemul propriu de control intern al aplicației ca fiind nesatisfăcător, el nu va avea altă alegere pentru stabilirea programului său de control decât să verifice în mod analitic (aprofundat) datele informatice şi conținutul fişierelor folosite în acea aplicație, în oricare dintre aceste două ipoteze, controlorul va trebui să țină cont, indiferent de gradul de precizie dorit, şi de condițiile de aplicare a mijloacelor de testare disponibile.

în rezumat, demersul său în cursul acestei etape urmează schema alegerii metodologice următoare (a se vedea figura nr. 7):

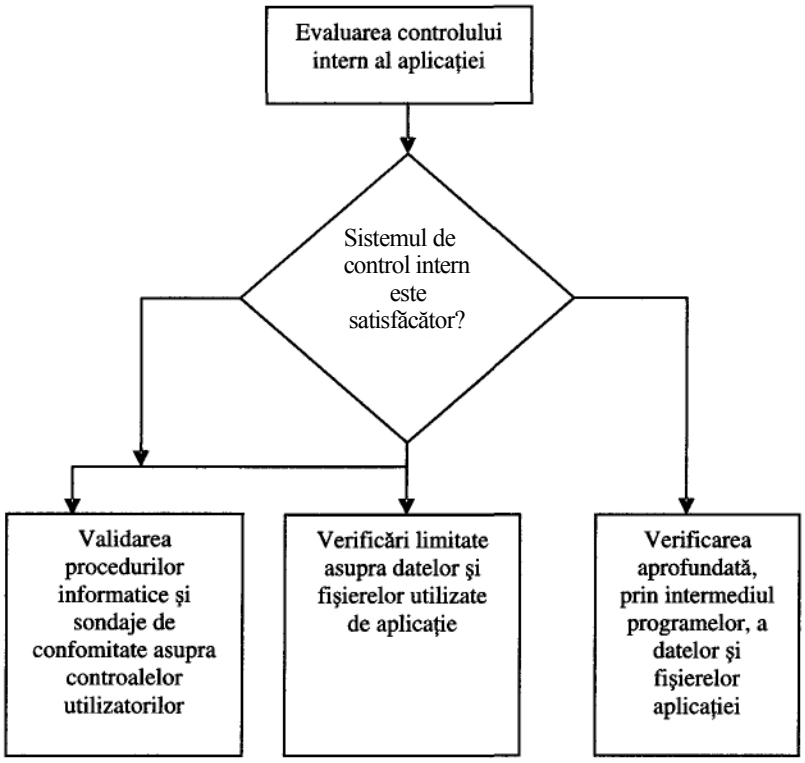
Evaluarea controlului intern al aplicației
Sistemul de control intern este satisfăcător?
Validarea procedurilor informatice şi sondaje de confomitate asupra controalelor utilizatorilor
Verificări limitate asupra datelor şi fişierelor utilizate de aplicație
Verificarea aprofundată, prin intermediul programelor, a datelor şi fişierelor aplicației

Fig. nr. 7 - Stabilirea unui program de control pentru revizia unei aplicații informatice

c) Controlul bunei funcționări a aplicației se poate realiza cel mai simplu prin verificarea concretă a fiecărei etape de prelucrare, dar acest lucru este greoi şi puțin eficient.

Pentru a-şi întări convingerea în ceea ce priveşte validitatea unei anumite prelucrări financiar-contabile, controlorul va fi tentat să se asigure de buna funcționare a celor mai importante programe sau părți din acestea. Pentru atingerea unui asemenea scop el poate avea în vedere mai multe tehnici consacrate în domeniul controlului economic, financiar şi gestionar.

Astfel, un controlor experimentat va efectua teste de încercare pentru a vedea reacțiile programelor utilizate de întreprindere la combinații de informații pe care respectivul controlor are puține şanse să le întâlnească în mod curent în cadrul aplicației examinate, în mod deosebit, încercările de acest gen sunt utile pentru a verifica dacă programele de prelucrare nu acceptă date exagerate sau chiar aberante, care pot altera conținutul unei prelucrări în ansamblul său.

în alte situații, se poate dovedi eficientă realizarea unui program simplificat care să execute o funcție esențială a aplicației supuse controlului. De asemenea, executarea în paralel a două prelucrări, urmată de o comparație (fie manuală, fie automată) a devenit deja un procedeu clasic pentru detectarea deficiențelor existente într-o anumită funcție importantă a sistemului. Trebuie totuşi ştiut că utilizarea acestei tehnici nu poate fi generalizată.

în cazurile în care examinarea procedurilor de exploatare a aplicației a scos în evidență existența unor anomalii importante, pentru revizor devine indispensabil controlul exhaustiv, care să îl asigure că desfăşurarea prelucrării se derulează corect. Pentru aceasta, el va indica întreprinderii toate documentele de exploatare care trebuie să fie editate în timpul prelucrării de control. De asemenea, revizorul trebuie să ceară să-i fie comunicate toate elementele ce privesc această prelucrare (memorate prin intermediul rutinelor sistemului contabil şi editate sub forma unui jurnal de bord), în scopul depistării eventualelor incidențe de exploatare în cursul cărora ar fi putut interveni manipulări ale fişierelor. Este ştiut faptul că cea mai mare parte a anomaliilor, atât în prelucrări cât şi în introducerea datelor, se produc la nivelul conținutului fişierelor. Aşa că este rațional să se efectueze cercetări sau controale asupra acestor fişiere.

d) Sinteza sau concluziile examinării şi controlului unei aplicații pot avea, aşa cum am văzut deja, incidențe serioase asupra problemelor de fond ale controlului pe care revizorul sau alt verificator urmează să-1 efectueze în întreprinderea luată în obiectiv. Dacă este vorba de un control izolat, fără perspective de reluare sau repetare, concluziile desprinse privesc numai acel control, şi, prin urmare, ele nu au o valoare demnă de generalizat. Dacă controlul ce urmează a fi efectuat este un control de rutină (de exemplu,

un control fiscal), atunci sinteza sau concluziile privind validitatea prelucrărilor din aplicație vor trebui avute în vedere la viitorul control de același fel. Dacă, în schimb, este vorba de o misiune permanentă de control (cum este cea a cenzorilor sau altor auditori), concluziile nu mai pot rămâne la stadiul de simple constatări, ele trebuie să fie urmate de măsuri mai energice care privesc perfecționarea sistemului informatic (în general) şi a aplicației vizate (în special), într-o asemenea situație devine necesară o intervenție la conducerea întreprinderii pentru a aduce ameliorări sistemului de prelucrare, iar acest lucru se poate face printr-o discuție directă sau prin intermediul unui raport scris.

e) Redactarea unui raport scris privind calitatea şi eficiența controlului intern informatic este specifică auditului financiar şi îndeosebi controlului contractual al conturilor. Evident, raportul se poate limita la o aplicație concretă, dar cel mai adesea el priveşte întregul proces de culegere, prelucrare, stocare şi utilizare a informațiilor economice şi contabile, inclusiv bazele de date şi securitatea fişierelor.

Din punct de vedere al conținutului si finalității sale, raportul adresat conducerii unității ce face obiect al controlului poate cuprinde numai constatări si aprecieri sau acestea pot fi însoțite de recomandări ori indicații de perfecționare.

5.6. Particularități în exercitarea principalelor forme de control economic, financiar şi gestionar pe baza datelor furnizate de sistemele informatice moderne

Aşa cum am mai subliniat şi cu alte ocazii, sistemele informatice exercită o influență favorabilă asupra tuturor formelor de control economic, financiar şi gestionar şi asupra tehnicilor de efectuare a auditului financiar şi expertizei contabile. Cu toate că obiectivele de fond ale controlului şi expertizei rămân neschimbate, mutațiile care se produc în baza de informare, operativitatea furnizării datelor şi abundența acestora, calitatea lor superioară şi posibilitățile sporite de memorare (specifice echipamentelor electronice) impun cu necesitate adaptarea modalităților de verificare, perfecționarea metodologiilor de control şi chiar unele modificări de sarcini sau de obiective, după cum urmează.

Astfel, pentru a începe cu formele proprii de control intern, vom sublinia că, de exemplu, *controlul managerial* (pe care 1-am numit şi control ierarhizat sau operaţional) se efectuează în condiţii mult mai bune decât atunci când informarea conducerii este asigurată prin prelucrarea manuală a datelor. Acest lucru se datorează în principal influenţei pe care echipamentele electronice de calcul o exercită asupra operativităţii si exactităţii informaţiilor furnizate. Trebuie să admitem, fără demonstraţie, că informarea rapidă şi completă a organelor de conducere de la diferite niveluri ierarhice din întreprinderi şi instituţii permite urmărirea mai operativă a modului în care se desfăşoară activităţile economice, şi, în consecinţă, adoptarea unor decizii mai bine fundamentate şi mult mai eficiente.

Modernizarea controlului managerial este şi mai evidentă în condiţiile sistemelor informatice integrate, care asigură informarea simultană a tuturor compartimentelor şi nivelurilor organizatorice interesate, evaluarea din mers a performanţelor şi retroacţiunea rapidă asupra proceselor aflate în curs de desfăşurare. Putând prelucra mesaje (de date şi de programe) transmise de la distanţă şi având posibilitatea memorării unui volum mare de date eterogene, sistemele integrate participă direct la organizarea, controlul şi dirijarea proceselor şi activităţilor care se desfăşoară în diferite compartimente ale unităţilor economico-sociale. în acest fel, controlul managerial sau ierarhizat se integrează organic în însăşi structura conducerii, având o eficienţă considerabil mai mare.

în ce priveşte *controlul financiar preventiv,* va trebui să admitem că acesta este mai puţin afectat sub raport metodologic datorită faptului că el se exercită înainte de efectuarea operaţiunilor economice patrimoniale prevăzute de legislaţia în vigoare, în schimb, el este influenţat din punctul de vedere al organizării şi al sarcinilor sale specifice.

Astfel, în condiţiile sistemelor informatice moderne, documentele primare şi cele centralizatoare suferă importante modificări şi adaptări (de formă, de conţinut ori de circuit) care se răsfrâng inevitabil şi asupra controlului financiar preventiv (cel care este chemat să le examineze şi apoi să aprecieze legalitatea, realitatea, necesitatea, oportunitatea şi economicitatea operaţiunilor consemnate în ele).

Pe de altă parte, prelucrarea datelor cu mijloace automatizate determină extinderea controlului preventiv asupra unor obiective noi, cum ar fi, de exemplu, modul de introducere a datelor în sistem, organizarea datelor şi a bazelor de date, elaborarea şi completarea sistemului de simbolizare sau de codificare, corectarea operaţiunilor înregistrate greşit şi altele similare. Este

cunoscut şi recunoscut faptul că asigurarea condiţiilor de calitate în aplicaţiile informatice se bazează în primul rând pe exactitatea datelor preluate din documentele sursă. Aceasta înseamnă că organele contabil-financiare investite cu exercitarea vizei de control financiar preventiv trebuie să urmărească nu numai aspectele de fond ale operaţiunilor examinate, dar şi modul de consemnare a acestora în documente, respectarea strictă a regulilor general admise, a normelor metodologice şi a instrucţiunilor ce reglementează regimul juridic al documentelor financiar-contabil. în caz contrar, există riscul ca operaţiuni patrimoniale corecte, acceptate cu deplin temei la viza de control preventiv, să fie denaturate pe parcurs printr-o preluare sau prelucrare greşită în sistemele informatice.

Controlul postoperativ exercitat pe baza datelor prelucrate şi furnizate de sistemele informatice moderne suferă influenţe şi mai substanţiale. Includem aici, în primul rând, controlul gestionar exercitat de la nivelurile ierarhic superioare ale întreprinderilor, instituţiilor sau organismelor administrative organizate în sistem supraordonat, dar nu excludem nici controalele periodice efectuate de către organele specializate de control ale statului şi nici formele moderne de control extern independent sau neutru.

în general, în condiţiile modernizării sistemului informaţional din unităţile patrimoniale, modalităţile obişnuite de control nu mai pot fi aplicate cu eficienţă. Ele nu mai pot asigura nici obiectivitatea, nici viteza şi nici calitatea atât de necesare astăzi conducerii echilibrate şi eficiente a gestiunilor economice. Multe dintre procedeele folosite în mod tradiţional în acţiunile de control postoperativ trebuie să fie abandonate în favoarea unor tehnici perfecţionate, bazate (între altele) pe utilizarea echipamentelor electronice în însăşi munca de control. Câteva exemple ar putea fi concludente pentru înţelegerea acestei schimbări. Astfel, obişnuitele confruntări între conturile sintetice şi cele analitice sau între datele contabilităţii şi cele din evidenţele tehnico-operative nu mai sunt necesare şi eficiente datorită faptului că informaţiile conţinute în ele sunt obţinute pe baza aceloraşi date iniţiale, introduse o singură dată în sistemele informatice. La fel, verificarea calculelor aritmetice (operaţiuni de rutină de adunare, scădere, înmulţire etc.) în condiţiile în care acestea sunt efectuate de către calculatoare nu mai este oportună, devenind o simplă pierdere de timp. Situaţia poate fi extinsă şi asupra examinării unor rulaje, solduri sau reporturi (fără a se exagera însă), precum şi asupra preluării unor date direct din fişierele sau bazele de date existente. Aceasta înseamnă că, în funcţie de condiţiile concrete existente în fiecare unitate dintre cele supuse verificării, organele de control postoperativ trebuie

să stabilească mai întâi documentele care le sunt necesare şi operaţiunile ce trebuie controlate sau nu.

Pe de altă parte, modificarea surselor de informare, apariţia unor documente secundare (benzi, dischete, liste de erori), ca şi schimbarea mecanismului de stornare a erorilor de înregistrare ridică în faţa organelor de control alte sarcini şi obiective, pentru rezolvarea cărora sunt necesare cunoştinţe şi eforturi suplimentare. Trebuie totuşi să admitem că, în condiţiile sistemelor informatice, controlul postoperativ (indiferent de forma concretă pe care o îmbracă si de statutul organelor care îl exercită) poate cuprinde mai multe obiective sau laturi ale activităţii, poate examina perioade mai lungi şi poate examina mai temeinic procese şi fenomene mult mai complexe. Evident, un asemenea control este în măsură să formuleze concluzii mai bine fundamentate şi să genereze măsuri ori propuneri de măsuri cu eficienţă sporită.

în aceeaşi manieră sunt influenţate şi formele superioare de control, respectiv *expertiza contabilă* şi *auditul financiar,* în primul rând, este de înţeles că orice creştere a puterii de informare a datelor economice şi mai ales contabile uşurează munca experţilor ori altor auditori în rezolvarea diferitelor misiuni cu care aceştia sunt confruntaţi. Cu riscul de a ne repeta, vom sublinia faptul că oricare ar fi misiunea încredinţată unui controlor (din interiorul sau din afara întreprinderii), punctul de plecare este întotdeauna acelaşi. Nimeni nu se poate lansa într-o acţiune de control fără să investească un anumit fond de timp într-o etapă de informare generală asupra întreprinderii şi pentru determinarea exactă a informaţiilor de care are nevoie (în raport de întinderea responsabilităţilor care îi sunt conferite). Chiar şi atunci când obiectivele controlului sunt limitate, sistemele informatice oferă suficiente date privind conţinutul (din punct de vedere al coerenţei şi exhaustivităţii), dar si pentru integrarea aspectelor verificate în ansamblul activităţilor întreprinderii.

Pe de altă parte, complexitatea sporită a sistemului informaţional, necesitatea unor cunoştinţe temeinice despre tehnica de calcul şi organizarea exploatării ei, ca şi evoluţia foarte rapidă a tehnicilor de programare şi de prelucrare îngreunează înţelegerea şi interpretarea datelor şi documentelor contabil-financiare de către organele de conducere, de sinteză, administrative şi judiciare. Acest lucru conduce la accentuarea necesităţii unor intervenţii profesionale de înalt nivel (de natura expertizelor, auditului, consultanţei), atât pentru fundamentarea deciziilor economice, cât şi pentru certificarea informaţiilor sau pentru administrarea lor ca probe în justiţie. Tot mai multe probleme se cer a fi soluţionate prin consultarea unor specialişti consacraţi

şi atestaţi public, care stăpânesc în egală măsură domeniul contabilităţii, dar şi sistemele informatice moderne. Mai mult, fenomenul este de natură să influenţeze nu numai tehnicile de efectuare a controalelor şi verificărilor, dar şi criteriile de desemnare a organelor de control, de recomandare şi numire a experţilor contabili sau de alegere a cenzorilor şi a altor auditori, în egală măsură vor fi influenţate procedurile de fixare a obiectivelor şi chiar alegerea metodelor de investigaţie.

în condiţiile în care informatica de gestiune şi financiar-contabilă se extind tot mai mult, în condiţiile consolidării sistemelor integrate de prelucrare a datelor, dar mai ales în condiţiile în care informatica devine tot mai prezentă în marea majoritate a unităţilor patrimoniale, organismele ce coordonează activitatea unor organe de control economic, financiar şi gestionar (Curtea de Conturi, Ministerul Finanţelor, băncile, inspecţiile şi inspectoratele specializate etc.), dar si organizaţiile profesionale autonome (Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, Camera Auditorilor Financiari din România) trebuie să adopte măsuri şi chiar programe specializate de pregătire şi perfecţionare informatică a membrilor lor. Nu este lipsită de interes nici organizarea unei grupări sistematice a acestora în funcţie de competenţele profesionale, dar şi în funcţie de cunoştinţele lor despre tehnica de control şi despre sistemele informatice utilizate în economia noastră naţională.

5.7. In loc de concluzii

Din cele de mai sus desprindem concluzia că, în condiţiile sistemelor informatice moderne, controlul economic, financiar şi gestionar, auditul financiar şi expertiza contabilă sunt confruntate cu probleme metodologice noi şi dobândesc un plus de operativitate, exactitate si importanţă, în mod inevitabil, centrul de greutate al controlului şi expertizei se deplasează către laturile calitative ale fenomenelor şi proceselor economice şi financiare, sporind totodată caracterul lor preventiv.

O problemă deosebită care se pune în prezent este aceea a valorificării superioare în controlul economic, financiar si gestionar a avantajelor oferite de sistemele informatice moderne. Controlul economic, financiar şi gestionar, ca şi oricare altă formă de verificare, poate şi trebuie să folosească facilităţile pe care le creează calculatoarele electronice, în analiza şi aprecierea corectitudinii fenomenelor cercetate, precum si a modului de reflectare

a acestora în sistemele de evidenţă. La cererea organelor de control, auditorilor sau experţilor, sistemele informatice moderne pot elabora şi furniza, prompt şi cu eforturi minime, sinteze documentare, extrase de date, calcule comparative, elemente de structură sau de dinamică si alte asemenea lucrări deosebit de utile în munca acestor organe, în egală măsură, sistemele informatice pot fi utilizate pentru însăşi analiza controlului ca fenomen social. Pe bază de calcule şi interpretări logice specifice (programate), calculatoarele electronice pot furniza elemente necesare pentru aprecierea operativităţii, calităţii şi eficienţei diferitelor forme sau acţiuni de control economic, financiar şi gestionar.

în fine, un lucru trebuie să fie clar pentru toată lumea. Nu trebuie să uităm niciun moment că informatica în sine nu poate să amelioreze calitatea informaţiei. Dacă concepţia de bază a unui sistem este incorectă, informatica va reuşi să prelucreze rapid o informaţie eronată. La fel, dacă datele de bază nu sunt exacte sau fiabile, informatica va furniza într-un termen scurt situaţii denaturate, în materie de control, contează prea puţin aspectele filosofice sau doctrinare care definesc influenţele pe care informatica le are asupra fiecărei acţiuni, şi asta deoarece, dacă nu există o maximă rigoare în organizarea si exploatarea tehnicii de calcul, nu va exista nicio prelucrare valabilă. De altfel, există deja un dicton care afirmă că avantajul principal al introducerii si extinderii informaticii se află în rigoarea impusă procedurilor folosite în întreprindere. Dacă vrem să adâncim acest aspect vom admite că, la urma urmei, omul ca subiect este capabil, în extremis, să se adapteze la orice fel de excentricitate a întreprinderii, în timp ce calculatorul ca obiect exclude orice aberaţie din prelucrările sale raţionale.

în felul acesta, sistemele informatice din întreprinderi şi instituţii nu pot funcţiona eficient decât dacă conducerea si-a asumat obligaţia de a defini toate procedurile aflate în amonte şi în aval de informatică şi nu numai pe cele care se referă la prelucrări[48].

în sinteză, din punctul de vedere al organelor de control economic, financiar şi gestionar, al auditorilor si experţilor, vom conchide că numeroase lucrări de revizie pot fi efectuate cu ajutorul calculatorului, cu condiţia ca informaţia de bază să fie conservată într-o formă direct exploatabilă de către aceşti profesionişti. Trebuie să avem în vedere şi faptul că înregistrarea informaţiilor primare este o operaţie esenţialmente umană, relativ plicti-

[48] L. Collins et G. Valin, *Audit et controle interne. Aspects financiers, operationnels et strategique,* 4eme Sdition, Ed. Dalloz, Paris, 1992, p. 184.

sitoare, foarte costisitoare şi supusă întotdeauna erorilor. Eliminarea acestor erori de culegere a datelor conduce adesea la o dublă înregistrare care denaturează rulajele. De aceea, considerăm că cea mai bună garanţie pentru validitatea informaţiilor finale o constituie controalele pe care le realizează în mod curent utilizatorul acestora, în ce priveşte intervenţia organelor de control, necesitatea acesteia trebuie justificată printr-o analiză aprofundată, care să pună în evidenţă posibilitatea utilizării calculatorului în munca de control şi eventualele obstacole tehnice ori elemente neprevăzute care pot interveni în cursul realizării lucrării de bază. Dacă avem în vedere că, în prezent, mai toate calculatoarele funcţionează „în timp real", iar informaticienii dispun de instrumente de tip superlimbaj sau de sisteme de programare rapidă, tragem concluzia că revizorii (indiferent de natura, apartenenţa ori statutul lor) au practic cinci posibilităţi de acţiune, care vor fi prezentate în continuare şi vor fi sistematizate în figura din pagina următoare[49].

a. Prima posibilitate de intervenţie este aceea în care controlorul cere informaticienilor din întreprindere să realizeze pe parcurs, sub stricta sa supraveghere, un anumit număr de prelucrări de control.

Avantajul acestei soluţii derivă din buna cunoaştere de către informaticieni a sistemului şi a mediului în care acesta se realizează. Informaticianul întreprinderii cunoaşte conţinutul fişierelor, structura lor şi căile/metodele de acces, el stăpâneşte foarte bine programele şi procedurile de exploatare, în felul acesta se poate obţine adesea o substanţială economie de timp şi chiar de resurse informatice.

Soluţia prezintă totodată numeroase inconveniente, dintre care cele mai importante sunt următoarele:

- informaticianul sau analistul-programator al întreprinderii nu are statutul de independenţă atât de necesar în control;
- va trebui ca programarea testelor să fie minuţios controlată, pentru a se urmări dacă obiectivele controlorului au fost corect înţelese şi luate în considerare;
- există posibilitatea ca şeful oficiului informatic să nu aibă dispo nibilitatea şi/sau nici voinţa de a efectua testele cerute sau de a afecta un analist-programator pentru o sarcină care depăşeşte ca drul lucrărilor deja planificate.

[49] A se vedea şi J. Raffegeau et A. Ritz, *Audit et informatique,* Presse Universitaires de France, Paris, 1986, pp. 107-111.

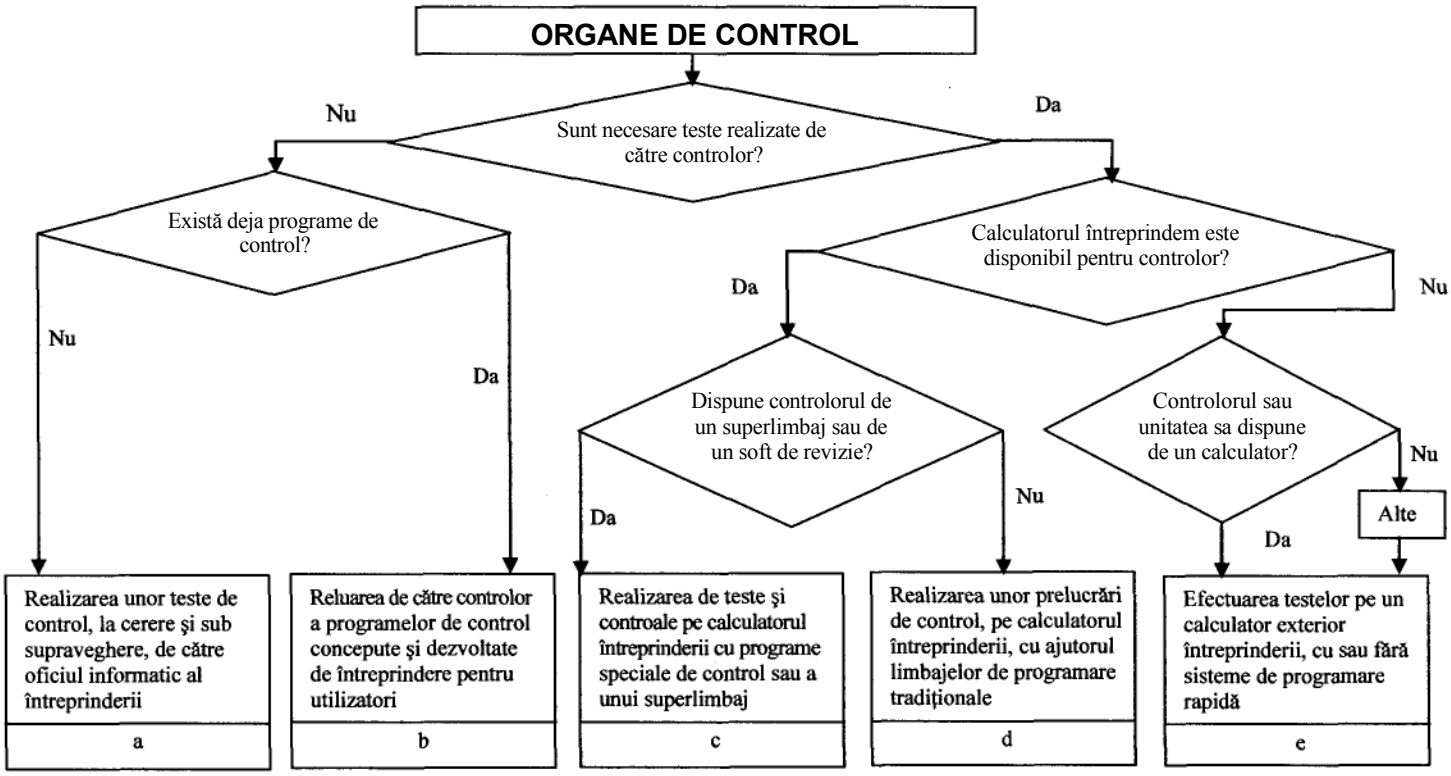
ORGANE DE CONTROL
Sunt necesare teste realizate de către controlor?
Nu
Da
Există deja programe de control?
Nu
Da
Calculatorul întreprindem este disponibil pentru controlor?
Da
Nu
Dispune controlorul de un superlimbaj sau de un soft de revizie?
Da
Nu
Controlorul sau unitatea sa dispune de un calculator?
Nu
Alte
Da
Realizarea unor teste de control, la cerere şi sub supraveghere, de către oficiul informatic al întreprinderii
a
Reluarea de către controlor a programelor de control concepute şi dezvoltate de întreprindere pentru utilizatori
b
Realizarea de teste şi controale pe calculatorul întreprinderii cu programe speciale de control sau a unui superlimbaj
c
Realizarea unor prelucrări de control, pe calculatorul întreprinderii, cu ajutorul limbajelor de programare tradiţionale
d
Efectuarea testelor pe un calculator exterior întreprinderii, cu sau fără sisteme de programare rapidă
e

Fig. nr. 8 - Modalităţi de realizare a prelucrărilor informatice de control

b. Cea de a doua posibilitate constă în reluarea de către controlor a programelor de control concepute şi realizate pentru utilizatori. Asta în seamnă că programele de control există deja, ceea ce face ca procedura de control să fie foarte rapidă. Totuşi, rezultatele obținute pot fi limitate sau numai parțiale deoarece obiectivele utilizatorului (care doreşte să se autocontroleze) nu sunt obligatoriu identice cu cele ale controlorului extern, în plus, această soluție prezintă inconvenientul lipsei de independență a echi pamentelor utilizate şi a rezultatelor obținute.

c. Cea de a treia posibilitate presupune ca însuşi controlorul să realizeze pe calculatorul întreprinderii teste şi verificări, utilizând în acest scop fie un superlimbaj, fie un soft de revizie (de control).

Această soluție este cu siguranță cea care dă cele mai bune rezultate. Avem în vedere pertinența controalelor, termenele relativ scurte de repartizare şi păstrarea independenței controlorului.

Dar, pentru ca aceste lucruri să fie posibile, controlorul trebuie să stăpânească bine domeniul informaticii şi îndeosebi să aibă o îndemânare de analist-programator. De asemenea, el trebuie să dispună de un sistem de programare rapidă sau de programe speciale de control.

d. Cea de a patra posibilitate este asemănătoare cu precedenta, în sensul că însuşi controlorul realizează prelucrările de control, de data aceasta însă cu ajutorul limbajelor de prelucrare tradițională. Numai controlorii cu serioase competențe în informatică vor fi capabili să programeze, într-un timp rezonabil, prelucrările de control sau alte teste de efectuat.

Pe de altă parte, o realizare de acest gen va fi aproape întotdeauna de lungă durată şi în aceste condiții controlul rămâne avantajos numai dacă el reprezintă un anumit tip de intervenție. Avem în vedere situațiile în care perenitatea prelucrării controlate este garantată pentru o lungă perioadă de timp, situațiile ce generează avantajul unei reluări periodice a prelucrărilor de control, precum şi situațiile în care testele de control sunt deosebit de utile atât pentru revizor, cât şi pentru utilizatori.

Din aceste motive se va recurge mai rar la această posibilitate, dat fiind că dificultățile de realizare depăşesc adesea avantajele reale obținute.

e. Cea de a cincea posibilitate are în vedere realizarea prelucrărilor de control pe un calculator din afara întreprinderii controlate, indiferent dacă se utilizează sau nu un superlimbaj sau soft de revizie. Acest calculator exterior poate aparține organismului căruia îi este subordonat organul de control, poate fi un calculator propriu al profesionistului contabil sau poate fi proprietatea unui terț.

înainte de a reține sau de a respinge această variantă este esențial să fie examinat costul global al unei asemenea operațiuni. Ca principiu, utilizarea pentru teste a unui calculator extern întreprinderii aduce controlorului un plus de independență, dar dacă această alegere devine costisitoare, ea trebuie reconsiderată. De altfel, utilizarea unui calculator din afara sistemului ridică întotdeauna cel puțin alte două probleme importante:

- probleme legate de conversia suporților, pentru fişierele utilizate în testare;
- probleme derivate din folosirea numai periodică a calculatorului exterior, ceea ce înseamnă o mai puțin bună cunoaştere a modului de exploatare şi a mediului său, precum si a procedurilor particulare pe care acesta le cuprinde.

în plus, dacă testele sunt realizate cu ajutorul limbajelor de programare tradițională, termenele de realizare ar putea fi mai lungi, iar costurile relativ mai ridicate, ceea ce evident nu reprezintă pentru nimeni un avantaj.

*
* *

în ultimele decenii mijloacele tehnice de calcul şi informatica au pătruns în viața noastră de toate zilele, primind utilizări dintre cele mai diverse. Aproape că nu mai există activitate umană sau domeniu de cercetare ştiințifică în care să nu-şi găsească locul si calculatorul electronic. Dar, dintre aplicațiile sistemelor de prelucrare automată a datelor, lucrările de gestiune şi de contabilitate ocupă, ca pondere şi importanță, primul loc. Asta înseamnă că si controlul economic, financiar şi gestionar trebuie adaptat la cerințele sistemelor informatice moderne şi trebuie să beneficieze de avantajele aceste senzaționale cuceriri a intelectului uman.

în prefața la o interesantă lucrare de specialitate franceză[50] Guy Marmet (directeur de l'ESC Chambery) afirma că paradoxul informatic (mai exact spus, informatica - instrument de lucru, informatica - finalitate) a traversat succesiv perioada anilor '60 (care agita spectrul şomajului tehnologic) perioada anilor '70 (loviți de deruta dictatului directorilor informatici) si apoi perioada anilor '80 (care au văzut înflorind adevărata informatică, cu tot cortegiul său de binefaceri), în ce priveşte informatica practicată în

[50] A se vedea H. Ly, *L'audit informatique dans un contexte mini et micro,* **Leş** Editions d'organisation, Paris, 1991, p. 9.

unitățile patrimoniale, informatica de gestiune, la început părea stabilit faptul că aceasta (considerată Dumnezeu sau Diavol pentru întreprindere) trebuia să rămână un gen de „cutie neagră", care accepta numai un principiu de intrare-ieşire dispensat de regulile generale ale controlului sau de privirile indiscrete. Acest lucru s-a datorat şi faptului că, aşa cum le plăcea pe atunci contabililor să afirme, nu se pot măsura avantajele rezultate dintr-un câştig de timp sau dintr-un surplus de informații. Se pare că epoca respectivă nu era pregătită nici măcar să accepte măsurarea. Evident, astăzi lucrurile s-au schimbat şi acest ansamblu prestigios de mijloace şi procedee tehnice care formează lumea informaticii poate să-şi găsească adevăratele sale dimensiuni şi poate servi oricărui profesionist, din orice domeniu de activitate umană.

Mai poetic sau poate mai filosofic, un pionier al informaticii româneşti (ne gândim cu tot respectul la regretatul Grigore Moisil) afirma încă acum un sfert de secol că astăzi, dar mai ales în perspectiva anilor ce vin, cunoştințele despre tehnica de calcul şi aplicațiile sale fac şi vor face parte din acel minim de cunoştințe pe care trebuie să le aibă orice om de cultură ştiințifică şi orice specialist.

în ce priveşte, concluzia noastră este categorică. Informatica este o realitate a zilelor noastre, dar ea rămâne un instrument util, un simplu instrument, chiar dacă acesta este extrem de sofisticat. Nici Dumnezeu şi nici Diavol, ea nu aserveşte pe nimeni şi nu ordonă nimănui, în domeniul economic, informatica se supune regulilor tenace ale organizării, reflectării contabile şi controlului gestionar sau de altă natură. Acest lucru merită să fie înțeles cât mai bine şi de cât mai mulți dintre noi.

CAPITOLUL 6
Auditul intern

6.1. Auditul intern la agenții economici

Entitățile economice ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar sunt obligate să organizeze şi să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern[51].

Entitățile supuse auditului financiar sunt: companiile şi societățile naționale, regiile autonome, societățile comerciale, băncile, societățile de asigurare şi reasigurare, societățile de valori mobiliare, alte societăți care operează pe piața de capital.

La regiile autonome, companiile/societățile naționale, precum şi la celelalte entități economice cu capital majoritar de stat, activitatea de audit intern se organizează şi funcționează potrivit cadrului legal privind auditul intern din entitățile publice.

Potrivit actului normativ care reglementează activitatea de audit financiar, *auditul intern* reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității economice în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului şi proceselor de conducere a acestuia.

Obiectivele auditului intern sunt următoarele:

a) verificarea conformității activităților din entitatea economică auditată cu politicile, programele şi managementul acestuia;
b) evaluarea gradului de adecvare şi aplicare a controalelor financiare şi nefinanciare dispuse şi efectuate de către conducerea unității în scopul creşterii eficienței activității entității economice;

[51]OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 598/22.08.2003, art. 20.

c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare şi nefinanciare destinate conducerii pentru cunoaşterea realității din entitatea economică;
d) protejarea elementelor patrimoniale bilanțiere si extrabilanțiere şi identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor de orice fel.

Responsabilii pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor şi semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar.

Cu ocazia exercitării independente a profesiei de auditor financiar, indiferent de cadrul legal care se aplică pentru organizarea si funcționarea auditului intern în entitățile economice menționate anterior, auditorii financiari efectuează şi evaluarea funcției de audit intern; aceasta se referă la gradul de adecvare a ariei de cuprindere a programelor conexe aplicate, cât si la performanțele acestuia, pentru a determina măsura în care auditorii financiari se pot baza pe rezultatele auditului intern în desfăşurarea activității lor.

La fel ca în cazul auditului financiar, în general, organizarea şi desfăşurarea auditului intern are la bază prevederile *Codului de etică.* Acesta cuprinde:

- *principiile fundamentale* pentru profesia şi practica de audit intern;
- *regulile* de conduită care impun normele de comportament pentru auditorii interni.

Principiile fundamentale aplicabile auditorilor interni sunt similare celor aplicabile experților contabili, fiind reprezentate de: *integritate, independență si obiectivitate, confidențialitate si competență profesională.*

Regulile de conduită sunt norme de comportament pentru auditorii interni şi reprezintă un ajutor pentru interpretarea principiilor şi aplicarea lor practică, având rolul să îndrume din punct de vedere etic auditorii interni.

Conform principiului *integrității,* auditorul intern trebuie să fie corect, onest şi incoruptibil, integritatea fiind suportul încrederii şi credibilității acordate raționamentului auditorului intern.

Pentru a respecta principiul integrității, auditorii interni trebuie să se ghideze, în activitatea lor, după următoarele reguli:

- să exercite profesia cu onestitate, bună-credință şi responsabilitate;
- să respecte legea şi să acționeze în conformitate cu prevederile legale şi cu cerințele profesiei;

- să nu ia parte, cu bună ştiinţă, la nicio activitate ilegală şi să nu se angajeze în acte care să discrediteze profesia de auditor intern sau entitatea.

Independenţa faţă de entitatea auditată şi oricare alte grupuri de interese este indispensabilă. Pentru aceasta auditorii interni trebuie să depună toate eforturile pentru a fi independenţi în tratarea problemelor aflate în analiză, în toate problemele legate de munca de audit, independenţa auditorilor interni nu trebuie să fie afectată de interese personale sau exterioare în sensul că auditorii interni au obligaţia de a nu se implica în acele activităţi în care au un interes.

Auditorii interni trebuie să manifeste *obiectivitate* şi imparţialitate în redactarea rapoartelor, care trebuie să fie precise şi obiective; concluziile şi opiniile formulate în rapoarte trebuie să se bazeze exclusiv pe documentele obţinute şi analizate conform standardelor de audit; auditorii interni trebuie să folosească toate informaţiile utile primite de la entitatea auditată şi din alte surse. Auditorii interni trebuie, de asemenea, să analizeze punctele de vedere exprimate de entitatea auditată şi, în funcţie de pertinenţa acestora, să formuleze opiniile şi recomandările proprii; auditorii interni trebuie să facă o evaluare echilibrată a tuturor circumstanţelor relevante şi să nu fie influenţaţi de propriile interese sau de interesele altora în formarea propriei opinii.

Independenţa şi obiectivitatea auditorilor interni presupune respectarea următoarelor reguli:

- se interzice implicarea auditorilor interni în activităţi sau în relaţii care ar putea să fie în conflict cu interesele entităţii publice şi care ar putea afecta o evaluare obiectivă;
- se interzice auditorilor interni să asigure unei entităţi auditate alte servicii decât cele de audit şi consultanţă;
- se interzice auditorilor interni, în timpul misiunii lor, să primească din partea celui auditat avantaje de natură materială sau personală care ar putea să afecteze obiectivitatea evaluării lor;
- auditorii interni sunt obligaţi să prezinte în rapoartele lor orice documente sau fapte cunoscute de ei, care în caz contrar ar afecta activitatea structurii auditate.

Confidenţialitatea presupune interzicerea folosirii de către auditorii interni a informaţiilor obţinute în cursul activităţii lor în scop personal sau într-o manieră care poate fi contrară legii ori în detrimentul obiectivelor legitime şi etice ale entităţii auditate. în cazuri excepţionale auditorii interni

pot furniza aceste informații numai în condițiile expres prevăzute de normele legale în vigoare.

Principiul *competenței* îi obligă pe auditorii interni să îşi îndeplinească atribuțiile de serviciu cu profesionalism, competență, imparțialitate şi la standarde internaționale, aplicând cunoştințele, aptitudinile şi experiența dobândite.

Potrivit aplicarea acestui principiu, auditorii interni trebuie să respecte regulile care urmează:

- să se comporte într-o manieră profesională în toate activitățile pe care le desfăşoară, să aplice standarde şi norme profesionale şi să manifeste imparțialitate în îndeplinirea atribuțiilor de serviciu;
- să se angajeze numai în acele misiuni pentru care au cunoştințele, aptitudinile şi experiența necesare;
- să utilizeze metode şi practici de cea mai bună calitate în activitățile pe care le realizează; în desfăşurarea auditului şi în elaborarea rapoartelor auditorii interni au datoria de a adera la postulatele de bază şi la standardele de audit general acceptate;
- să îşi îmbunătățească în mod continuu cunoştințele, eficiența şi calitatea activității lor;
- să aibă un nivel corespunzător de studii de specialitate, pregătire şi experiență profesionale;
- să cunoască legislația de specialitate şi să se preocupe în mod continuu de creşterea nivelului de pregătire, conform standardelor internaționale;
- se interzice auditorilor interni să îşi depăşească atribuțiile de serviciu.

Regulile aplicabile în auditul intern sunt grupate în: reguli de organizare, reguli de exercitare şi reguli de implementare.

Regulile de organizare se referă la caracteristicile entităților şi persoanelor care exercită activități de audit intern şi au în vedere:

- independența şi obiectivitatea în exercitarea activității;
- competența şi răspunderea profesională;
- asigurarea calității.

Regulile de exercitare descriu natura activităților de audit intern şi furnizează criterii de calitate pe baza cărora exercitarea acestor servicii poate fi evaluată. Ele sunt structurate pe etape, astfel:

- stabilirea conducerii activității de audit intern;

- precizarea naturii activității;
- planificarea angajamentelor;
- executarea angajamentelor;
- comunicarea rezultatelor;
- monitorizarea implementării rezultatelor.

Conducerea activității de audit intern se efectuează de către şeful executiv al auditului intern, care va stabili politicile şi procedurile pentru exercitarea activității de audit intern. Acesta trebuie:

- să stabilească planurile de angajament, după evaluarea riscurilor, pentru realizarea obiectivelor de audit intern, în conformitate cu obiectivele entităților;
- să comunice planurile activității de audit intern şi resursele nece sare, inclusiv schimbările interimare semnificative, consiliului de administrație sau angajatorului (clientului), pentru revizuire şi aprobare;
- să-şi coordoneze activitatea cu auditorul financiar, pentru a asigura îndeplinirea corespunzătoare a obiectivelor de audit şi pentru a minimiza suprapunerea.

în funcție de *natura activității,* în sfera de acțiune a auditului intern, cuprindem:

- managementul riscurilor, caz în care auditorii interni vor asista entitatea în gestionarea riscurilor;
- controalele efectuate, care vor fi asistate de către auditorul intern în scopul eficientizării acestora;
- procesele de conducere, supuse şi ele unei supervizări.

Auditorii interni vor elabora *un plan pentru fiecare angajament,* care va conține: obiectivele angajamentului, resursele alocate, precum şi un program de activitate detaliat.

în continuare, în etapa *executării angajamentului,* auditorii interni vor identifica, analiza, evalua şi înregistra informații suficiente pentru îndeplinirea obiectivelor angajamentului.

Comunicarea rezultatelor include obiectivele angajamentului, concluziile, recomandările, precum şi planurile de măsuri aplicate.

După ce au fost comunicate rezultatele, şeful executiv al auditului va stabili proceduri de *monitorizare a implementării* măsurilor luate de către cei în drept.

Regulile de implementare se elaborează în funcție de tipurile specifice de angajamente (de exemplu: un audit de conformitate, investigarea unei fraude sau un proiect de control pentru propria evaluare).

6.2. Auditul intern la instituțiile publice

Auditul intern la instituțiile publice este o activitate relativ recent reglementată. Cadrul juridic al acestei activități a fost reprezentat, în principal, de: Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv, Ordinul ministrului finanțelor nr. 332/2000 privind aprobarea Normele metodologice generale pentru organizarea şi funcționarea auditului intern, Hotărârea Guvernului nr. 362/2000 privind organizarea inspecțiilor pentru audit intern şi stabilirea atribuțiilor generale pentru efectuarea acestora, în prezent, activitatea de audit intern la instituțiile publice este organizată în baza Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern şi a Normei generale nr. 38 (emisă de Ministerul Finanțelor Publice) din 15 ianuarie 2003 privind exercitarea activității de audit public intern.

Auditul intern reprezintă activitatea funcțional independentă şi obiectivă, care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor şi cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice, ajută entitatea publică să îşi îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică şi metodică, care evaluează şi îmbunătățeşte eficiența şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare.

Auditul intern cuprinde trei mari categorii de activități:

a) *Auditul de sistem,* care reprezintă o evaluare de profunzime a siste melor de conducere şi control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace şi eficient, pentru identi ficarea deficiențelor şi formularea de recomandări pentru corec tarea acestora.
b) *Auditul performanței,* care examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor şi sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor şi apreciază dacă rezulta tele sunt conforme cu obiectivele.
c) *Auditul de regularitate,* care reprezintă examinarea acțiunilor asu pra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patri moniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale şi metodologice care le sunt aplicabile.

6.2.1. Organizarea auditului intern

Auditului intern a fost organizat, în România, în mai multe forme, în prezent existând următoarele structuri specializate:

> Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) este o structură distinctă în cadrul Ministerului Finanțelor Pu blice, constituită din compartimente de specialitate, în directa subordonare a ministrului finanțelor publice, având atribuții de coordonare, evaluare, sinteză în domeniul activității de audit public intern la nivel național, care efectuează şi misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale. UCAAPI este condusă de un director general, numit de ministrul finanțelor publice, cu avizul CAPI;

> Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI) este un organism cu caracter consultativ, constituit din 11 membri, specialişti din afara Ministe rului Finanțelor Publice, condus de un preşedinte. CAPI sprijină UCAAPI în definirea strategiei şi îmbunătățirii activității de audit public intern în sectorul public;

> Compartimentele de audit public intern din entitățile publice sunt structuri funcționale de bază în domeniul auditului public intern, care exercită efectiv funcția de audit public intern.

Pentru realizarea obiectivelor sale, Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) are următoarele atribuții principale:

a) elaborează, conduce şi aplică o strategie unitară în domeniul audi tului public intern şi monitorizează la nivel național această acti vitate;
b) dezvoltă cadrul normativ în domeniul auditului public intern;
c) dezvoltă şi implementează proceduri şi metodologii uniforme, bazate pe standardele internaționale, inclusiv manualele de audit intern;
d) dezvoltă metodologiile în domeniul riscului managerial;
e) elaborează Codul privind conduita etică a auditorului intern;
f) avizează normele metodologice specifice diferitelor sectoare de activitate în domeniul auditului public intern;
g) dezvoltă sistemul de raportare a rezultatelor activității de audit public intern şi elaborează raportul anual, precum şi sinteze, pe baza rapoartelor primite;
h) efectuează misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;

i) verifică respectarea normelor, instrucțiunilor, precum şi a Codului privind conduita etică a auditorului intern de către compartimentele de audit public intern şi poate iniția măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entității publice în cauză;

j) coordonează sistemul de recrutare şi de pregătire profesională în domeniul auditului public intern;

k) avizează numirea/destituirea şefilor compartimentelor de audit public intern din entitățile publice;

1) cooperează cu Curtea de Conturi şi cu alte instituții si autorități publice din România;

m) cooperează cu autoritățile şi organizațiile de control financiar public din alte state, inclusiv din Comisia Europeană.

Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI) s-a înființat şi funcționează pe lângă Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) pentru a acționa în vederea definirii strategiei si a îmbunătățirii activității de audit public intern, în sectorul public.

CAPI cuprinde 11 membri, astfel:

a) preşedintele Camerei Auditorilor Financiari din România;

b) profesori universitari cu specialitate în domeniul auditului public intern - două persoane;

c) specialişti cu înaltă calificare în domeniul auditului public intern - trei persoane;

d) directorul general al UCAAPI;

e) experți din alte domenii de activitate, respectiv contabilitate pu blică, juridic, sisteme informatice - patru persoane.

Membrii CAPI, cu excepția directorului general al UCAAPI, nu pot face parte din structurile Ministerului Finanțelor Publice. CAPI va fi condus de un preşedinte ales cu majoritate simplă de voturi dintre membrii comitetului, pentru o perioadă de trei ani; preşedintele convoacă întâlnirile CAPI.

în realizarea obiectivelor sale CAPI are următoarele atribuții principale:

a) dezbate planurile strategice de dezvoltare în domeniul auditului public intern şi emite o opinie asupra direcțiilor de dezvoltare a acestuia;

b) dezbate si emite o opinie asupra actului normativ elaborat de UCAAPI în domeniul auditului public intern;

c) dezbate şi avizează raportul anual privind activitatea de audit public intern şi îl prezintă Guvernului;

d) avizează planul misiunilor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;
e) dezbate şi emite o opinie asupra rapoartelor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;
f) analizează importanța recomandărilor formulate de auditorii interni în cazul divergențelor de opinii dintre conducătorul entității publice şi auditorii interni, emițând o opinie asupra consecințelor neimplementării recomandărilor formulate de aceştia;
g) analizează acordurile de cooperare între auditul intern şi cel extern referitor la definirea conceptelor şi la utilizarea standardelor în domeniu, schimbul de rezultate din activitatea propriu-zisă de audit, precum şi pregătirea profesională comună a auditorilor;
h) avizează numirea şi revocarea directorului general al UCAAPI.

Dacă ne referim la entitățile publice, trebuie să arătăm că la nivelul fiecăreia trebuie organizat în mod obligatoriu un compartiment de audit public intern, printr-o decizie a conducătorului entității respective.

Fac excepție instituțiile publice mici, precum şi acele entități publice subordonate pentru care conducerea de la nivelul ierarhic imediat superior a emis decizia de neînființare a compartimentului de audit public intern. Auditul entității publice subordonate care nu înființează compartiment de audit public intern va fi efectuat de către compartimentul de audit public intern de la nivelul ordonatorului ierarhic imediat superior. Sarcina urmăririi condițiilor de instituție publică mică se face de către conducătorul instituției în cauză, care are obligația să înştiințeze compartimentul de audit public intern din cadrul Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice teritoriale, de statutul său. Instituțiile publice mici care au depăşit pragul anual de 100.000 EURO, o perioadă de trei ani consecutiv, au obligația de a-şi constitui compartiment de audit public intern până la sfârşitul primului trimestru al anului următor. Entitățile publice, care au organizat compartimente de audit public intern proprii şi devin instituții publice mici, trebuie să înştiințeze compartimentele de audit public intern din cadrul Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice teritoriale de noul statut, în termen de 30 de zile de la îndeplinirea condițiilor care le permit trecerea în noua categorie.

Compartimentul de audit public intern se constituie în subordinea directă a conducerii entității publice şi, prin atribuțiile sale, nu trebuie să fie implicat în elaborarea procedurilor de control intern şi în desfăşurarea activităților supuse auditului public intern.

Conducătorul compartimentului de audit public intern este numit/ destituit de către conducătorul entității publice, cu avizul UCAAPI; pentru entitățile publice subordonate numirea/destituirea se face cu avizul organului ierarhic superior. Şeful compartimentului de audit public intern este responsabil pentru organizarea şi desfăşurarea activităților de audit. Trebuie arătat că funcția de auditor intern este incompatibilă cu exercitarea acestei funcții ca activitate profesională orientată spre profit sau recompensă.

Auditul public intern se exercită asupra tuturor activităților desfăşurate într-o entitate publică, inclusiv din entitățile subordonate, cu privire la formarea şi utilizarea fondurilor publice, precum şi la administrarea patrimoniului public.

Compartimentul de audit intern trebuie să exercite, fără a se limita la acestea, următoarele *atribuții:*

- elaborează norme metodologice specifice entității publice în care îşi desfăşoară activitatea, cu avizul UCAAPI sau al organului ie rarhic superior, în cazul entităților publice subordonate;
- elaborează proiectul planului anual de audit public intern;
- efectuează activități de audit public intern pentru a evalua dacă sistemele de management financiar şi control ale entității publice sunt transparente şi sunt conforme cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență şi eficacitate;
- informează UCAAPI despre recomandările neînsuşite de către con ducătorul entității publice auditate, precum şi despre consecințele acestora;
- raportează periodic asupra constatărilor, concluziilor şi recoman dărilor rezultate din activitățile sale de audit;
- elaborează raportul anual al activității de audit public intern;
- în cazul identificării unor iregularități sau posibile prejudicii, ra portează imediat conducătorului entității publice şi structurii de control intern abilitate.

în legătură cu atribuțiile compartimentelor de audit public intern mai trebuie făcute câteva precizări. Astfel, acestea transmit la UCAAPFstructurile teritoriale ale UCAAPI/organul ierarhic imediat superior, sinteze ale recomandărilor neînsuşite de către conducătorul entității publice auditate şi consecințele neimplementării acestora, însoțite de documentația relevantă. Pe de altă parte, rapoartele anuale privind activitatea de audit public intern întocmite de aceste compartimente cuprind principalele constatări, concluzii şi recomandări rezultate din activitatea de audit, progresele înregistrate prin

implementarea recomandărilor, eventualele iregularități/prejudicii constatate în timpul misiunilor de audit public intern, precum şi informații referitoare la pregătirea profesională. Respectivele rapoarte anuale se transmit la UCAAPI, la structurile teritoriale ale UCAAPI sau organul ierarhic imediat superior, după caz.

în situația în care în timpul misiunilor de audit public intern se constată abateri de la regulile procedurale şi metodologice, respectiv de la prevederile legale, aplicabile structurii, activității sau operațiunii auditate, auditorii interni trebuie să înştiințeze conducătorul entității publice şi structura de inspecție sau o altă structură de control intern stabilită de conducătorul entității publice, în termen de trei zile. în cazul identificării unor iregularități majore, auditorul intern poate continua misiunea sau poate să o suspende cu acordul conducătorului entității care a aprobat-o, dacă din rezultatele preliminare ale verificării se estimează că prin continuarea acesteia nu se ating obiectivele stabilite (limitarea accesului, informații insuficiente etc.).

6.2.2. Coordonatele desfăşurării unei misiuni de audit intern

Auditul public intern se exercită asupra tuturor activităților desfăşurate într-o entitate publică, inclusiv asupra activităților entităților subordonate, cu privire la formarea şi utilizarea fondurilor publice, precum şi la administrarea patrimoniului public.

Compartimentul de audit public intern auditează, cel puțin o dată la trei ani, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) angaj amentele bugetare şi legale din care derivă direct sau indirect obligații de plată, inclusiv din fondurile comunitare;
b) plățile asumate prin angajamente bugetare şi legale, inclusiv din fondurile comunitare;
c) vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din do meniul privat al statului ori al unităților administrativ-teritoriale;
d) concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului ori al unităților administrativ-teritoriale;
e) constituirea veniturilor publice, respectiv modul de autorizare şi stabilire a titlurilor de creanță, precum şi a facilităților acordate la încasarea acestora;
f) alocarea creditelor bugetare;

g) sistemul contabil şi fiabilitatea acestuia;
h) sistemul de luare a deciziilor;
i) sistemele de conducere şi control, precum şi riscurile asociate unor astfel de sisteme;
j) sistemele informatice.

Proiectul planului de audit public intern se elaborează de către compartimentul de audit public intern, pe baza evaluării riscului asociat diferitelor structuri, activități, programe, proiecte sau operațiuni, precum şi prin preluarea sugestiilor conducătorului entității publice, prin consultare cu entitățile publice ierarhic superioare, ținând seama de recomandările Curții de Conturi. Conducătorul entității publice este cel care aprobă anual proiectul planului de audit public intern.

Dar, auditorul intern desfăşoară audituri ad-hoc, respectiv misiuni de audit public intern cu caracter excepțional, necuprinse în planul anual de audit public intern, în realizarea misiunilor de audit auditorii interni îşi desfăşoară activitatea pe bază de ordin de serviciu, emis de şeful compartimentului de audit public intern, care prevede în mod explicit scopul, obiectivele, tipul şi durata auditului public intern, precum şi nominalizarea echipei de auditare.

Compartimentul de audit public intern notifică structura care va fi auditată, cu 15 zile înainte de declanşarea misiunii de audit; în notificare se precizează scopul, principalele obiective şi durata misiunii de audit. Compartimentul de audit public intern notifică, de asemenea, tematica în detaliu, programul comun de cooperare, precum şi perioadele în care se realizează intervențiile la fața locului.

în realizarea misiunii lor, auditorii interni au acces la toate datele şi informațiile, inclusiv la cele existente în format electronic, pe care le consideră relevante pentru scopul şi obiectivele precizate în ordinul de serviciu, în consecință, personalul de conducere şi de execuție din structura auditată are obligația să ofere documentele şi informațiile solicitate, în termenele stabilite, precum şi tot sprijinul necesar desfăşurării în bune condiții a auditului public intern. Auditorii interni pot solicita date, informații, precum şi copii ale documentelor, certificate pentru conformitate, de la persoanele fizice şi juridice aflate în legătură cu structura auditată, iar acestea au obligația de a le pune la dispoziție la data solicitată. Totodată auditorii interni pot efectua la aceste persoane fizice şi juridice orice fel de reverificări financiare şi contabile legate de activitățile de control intern la care acestea

au fost supuse, care vor fi utilizate pentru constatarea legalității şi a regularității activității respective.

Aceleaşi drepturi li se asigură reprezentanților autorizați ai Comisiei Europene şi ai Curții de Conturi Europene, cu scopul protejării intereselor financiare ale Uniunii Europene. Pentru a realiza acest lucru, respectivii reprezentanți trebuie să fie împuterniciți în acest sens printr-o autorizație scrisă, care să le ateste identitatea şi poziția, precum şi printr-un document care să indice obiectul şi scopul controlului sau al inspecției la fața locului.

Pe de altă parte, ori de câte ori în efectuarea auditului public intern sunt necesare cunoştințe de strictă specialitate, conducătorul compartimentului de audit public intern poate decide asupra oportunității contractării de servicii de expertiză/consultanță din afara entității publice.

La sfârşitul fiecărei misiuni de audit public intern, auditorii interni elaborează un proiect de raport de audit public intern care trebuie să reflecte cadrul general, obiectivele, constatările, concluziile şi recomandările. Raportul de audit public intern este însoțit de documente justificative. Proiectul de raport de audit public intern se transmite la structura auditată, care poate trimite, în maximum 15 zile de la primirea raportului, punctele sale de vedere, care vor fi analizate de auditorii interni, în termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere, compartimentul de audit public intern organizează reuniunea de conciliere cu structura auditată, în cadrul căreia se analizează constatările şi concluziile, în vederea acceptării recomandărilor formulate.

Şeful compartimentului de audit public intern trimite raportul finalizat, împreună cu rezultatele concilierii, conducătorului entității publice care a aprobat misiunea, pentru analiză şi avizare, în cazul unei instituții publice mici, raportul de audit public intern este transmis spre avizare conducătorului acesteia. După avizare, recomandările cuprinse în raportul de audit public intern vor fi comunicate structurii auditate.

Structura auditată informează compartimentul de audit public intern asupra modului de implementare a recomandărilor, incluzând un calendar al acestora. Şeful compartimentului de audit public intern informează UCAAPI sau organul ierarhic superior, după caz, despre recomandările care nu au fost avizate, aceste recomandări fiind însoțite de documentația de susținere.

Compartimentul de audit public intern verifică şi raportează UCAAPI sau organului ierarhic superior, după caz, asupra progreselor înregistrate în implementarea recomandărilor.

Bibliografie selectivă

1. Alazard, C., Separi, S., *Contrate de gestion,* Ed. Dunod, Paris, 1994.

2. Arens, A.A., Loebbecke, J.K., *Auditing. An Integrated Approach,* Prentice-Hall, New Jersey, S^Edition, 1984.

3. Bărbier, E., *L'audit interne. Pourquoi? Comment?,* Leş Editions d'Organisations, Paris, 1989.

4. Bârnea, P., Ţurlea, E., *Controlul economic, financiar şi gestionar şi expertiza contabilă,* Editura România azi, Bucureşti, 1993.

5. Benedict, G., Keravel, R., *L'evaluation du controle interne dans la mission d'audit,* Edition Foucher, Paris, 1990.

6. Bemard, Y., Colii, J.-C., *Vocabular economic şi financiar* (traducere de Eugenia Theodorof şi loan Theodorof), Editura Humanitas, Bucureşti, 1994.

7. Bostan, L, *Control financiar,* Editura Polirom, Iaşi, 2000.

8. Boulescu, M., Ghiţă, M., *Control financiar şi expertiză contabilă,* Editura Eficient, Bucureşti, 1996.

9. Boulescu, M. (coordonator), Florea, I., ş.a., *Control financiar şi expertiză contabilă,* Atelier Poligrafic ASE, Bucureşti, 1989.

10. Boulescu, M., Ghiţă, M., Mares, V., Domnişoru, S., Ghiţă, E., *Controlul financiar propriu al agenţilor economici,* Editura Universitaria, Craiova, 2001.

11. Boulescu, M., Ghiţă, M., Mareş, V., Popeangă, P., *Controlul financiar de gestiune al agenţilor economici,* Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2001.

12. Boulescu, M., Bârnea, C., Ispir, O., *Controlul financiar intern şi auditul intern la entităţile publice,* Editura Economică, Bucureşti, 2004.

13. Burlaud, A., Simon, C.J., *Controlul de gestiune,* Editura Coresi, Bucu reşti, 1999.

14. Bouquin, H., *Le controle de gestion,* Presse Universitaires de France, Paris, 1991.

15. Casta, J. F., Mikol, A. *Vingt ans d'audit: de la revision des comptes aux activites multiservices,* Comptabilite - Controle - Audit, mai, 1999.

16. Chevalier, G., Haule, Y., *Theorie etpratique de la verification externe,* Leş Presses de l'Universite Laval, Sainte-Eoy, 1991.

17. Ciurileanu, R., *Controlul financiar în România,* Editura Academiei, Bucureşti, 1980.

18. Collins, L., Valin, G., *Audit et controle interne. Aspects financiers, operationnels et strategiques,* 4^e^edition, Editions Dalloz, Paris, 1992.

19. Combes, J.-E. et al., *Audit financier et controle de gestion,* Publi-Union 6ditions, 1997.

20. Crăciun, Şt., *Auditul financiar şi auditul intern. Controlul financiar şi expertiza contabilă,* Editura Economică, Bucureşti, 2004.

21. Dupuy, Y.R., *Manuel de controle de gestion,* Ed. Dunod, Paris, 1991.

22. Florea, L, *Control financiar şi expertize contabile,* ediția a Il-a, Editura Universității ,,Al. I. Cuza", Iaşi, 1986.

23. Florea, I., *Delimitări conceptuale,* în Revista Controlul economico-financiar nr. 4/1997.

24. Florea, L, *Controlul şi conducerea activității economice,* în Revista Controlul economico-fmanciar nr. 6/1997 şi 12/1997.

25. Florea, L, *Le controle des comptes et des postes de capitaux propres (support de cours),* Universite Paris Dauphine, 1993.

26. Florea, L, Berbeci, L, *Control financiar (modele, sinteze, aplicații şi studii de caz),* Iaşi, 1987.

27. Florea, L, Florea, R., *Controlul economico-financiar,* CECCAR, Bucu reşti, 2000.

28. Florea, L, Macovei, I.-C., Berbeci, M., *Control financiar şi expertize contabile II,* Editura Universității ,,Al. I. Cuza" Iaşi, 2003.

29. Gerak, Ph., *Controle de gestion,* Ed. Techniplus, Paris, 1991.

30. loachim, V.M., *Manual de verificări şi expertize contabile,* ediția a E-a, Bucureşti, 1989.

31. Ly, *H., L 'audit informatique dans un contexte mini et micro,* Leş Editions d'Organisations, Paris, 1991.

32. Manolovici, V., ş.a., *Regimul juridic al gestiunilor şi gestionarilor,* Editura Academiei, Bucureşti, 1972.

33. Meyer, J., *Economie d'Entreprise,* Dunod, Paris, 1983.

34. Maynard, H.B., *Conducerea activității economice,* voi. I, Editura Tehnică, Bucureşti, 1971.

35. Munteanu, V. (coordonator), ş.a., *Control şi audit financiar-contabil,* Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2003.

36. Oprea, D., *Premisele şi consecințele informatizării contabilității,* Editura Graphix, Iaşi, 1994.

37. Oprean, L, *Control şi audit financiar-contabil,* Editura Intelcredo, Deva, 2002.

38. Pige, B., *Audit et controle interne,* Ed. Litec, Paris, 1997.

39. Raffegeau, J., Ritz, A., *Audit et informatique,* Presses Universitaires de France, Paris, 1986.

40. Renard, J., *Theorie et pratique de l'audit interne,* Editions d'Organisation, Paris, 2000.

41. Renard, J., *Teoria şi practica auditului intern,* Editura M.F.P., Bucureşti, 2003.

42. Rusu, D., *Contabilitate generală,* ediția a Il-a, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1972.

43. Toma, M., Chivulescu, M., *Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanțurilor contabile,* editat de CECCAR, Bucureşti, 1995.

44. Thorin, M., *L 'audit informatique,* Hermes Science Publications, Paris, 2000.

45. Turner, *L.E.,Aroadmapforestablishing accountability,* Insights, May, 2001, pp. 17-24.

46. Vaes, M., *Le controle dans l'entreprise,* Ed. Dunod, Paris, 1964.

47. Vidai, D., *Audit et revision legale,* Troisieme Edition, Litec, Paris, 2000.

48. Wright, L, *The changing shape ofmateriality,* Accountancy, London, July, 1998.

49 *** *Cartea întreprinderii,* voi. V, *Activitatea financiară, controlul economic,* Bucureşti, 1974.

50. *** *Controlul financiar (gestiuni, gestionari, răspunderi, legislație, comentarii),* Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1993.

51.*** *Dictionnaire de la comptabilite,* La Viile Guărin Editions, Paris, 1989.

52. *** *Hotărârea Guvernului nr. 720 din 10 octombrie 1991 privind aprobarea Normelor de organizare şi exercitare a controlului financiar,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 75 din 24 aprilie 1992.

53. *** *Legea nr. 22 din 18 noiembrie 1969privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții şi răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor agenților economici, autorităților sau instituțiilor publice,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 132 din 18 noiembrie 1969.

54. *** *Legea nr. 31 din 16 noiembrie 1990privind societățile comerciale,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 1.066 din 17 noiembrie 2004.

55. *** *Legea nr. 77din 31 ianuarie 2002pentru modificarea şi completarea Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 104 din 7 februarie 2002.

56. *** *Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 a contabilităţii,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

57. *** *Legea nr. 94 din 8 septembrie 1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 116 din 16 martie 2000.

58. *** *Legea nr. 132 din 21 aprilie 2004pentru aprobarea Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 372 din 28 aprilie 2004.

59. *** *Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002privind auditulpublic intern,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 953 din 24 decembrie 2002.

60. *** *Normele M.F. nr. 63.943 din 30 septembrie 1991 aprobate prin H.G. nr. 720/1991,* publicate în Monitorul Oficial al României nr. 75 din 24 aprilie 1992.

61. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 522 din 16 aprilie 2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv,* publicat în Monitorul Oficial al României nr. 320 din 13 mai 2003.

62. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.753 din 22 noiembrie 2004 pentru aprobarea normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv,* publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1.174 din 13 decembrie 2004.

63. *** *Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 75 din l iunie 1999privind activitatea de audit financiar,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 598 din 22 august 2003.

64. *** *Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 91 din 2 octombrie 2003 privind organizarea Gărzii Financiare,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 712 din 13 octombrie 2003.

65. *** *Ordonanţa Guvernului nr. 119 din 31 august 1999privind controlul intern şi controlul financiar preventiv,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 799 din 12 noiembrie 2003.

66. http://anaf.mfinante.ro/wps/portal.

67. http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.frame.

Redactor: Mihaela MANEA
www.ceccar.ro

Tiparul executat la **Tipografia Everest 2001** - Bucureşti
Tel.: 433.07.01; 433.07.02; 433.07.03
www.everest.ro